

Arnold Hemetsberger

**EINFÜHRUNG EINER OUTPUTORIENTIERTEN
BUDGETIERUNG MIT HILFE DER
PLANKOSTENRECHNUNG IN
ÖSTERREICHISCHEN BEHÖRDEN**

eingereicht als

BACHELORARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA

University of Applied Sciences

Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Betreuer: Prof. Dr. rer. oec. **Johannes N. Stelling**,
Prof., Diplom-Kaufmann, Dr. rer. pol. **Andreas Hollidt**

Bibliographische Beschreibung

Hemetsberger, Arnold

Einführung einer outputorientierten Budgetierung mit Hilfe der Plankostenrechnung in österreichischen Behörden;

60 Seiten; Jahr 2011-2012, St. Georgen im Attergau, Österreich

Referat:

Ziel der Bachelorarbeit ist es, die gegenwärtige Budget- und Finanzplanung der Republik Österreich und die damit zusammenhängenden gesetzlichen Grundlagen zu beleuchten und auf ihre Vergleichbarkeit mit einer outputorientierten Plankostenrechnung hin zu überprüfen.

In der vorliegenden Arbeit sind alle personenbezogenen Bezeichnungen geschlechtsneutral zu verstehen.

Selbständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit ohne fremde Hilfe selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe. Alle Teile, die wörtlich oder sinngemäß einer Veröffentlichung entstammen, sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde noch nicht veröffentlicht oder einer anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Datum: _____

Unterschrift: _____

INHALTSVERZEICHNIS

1. EINLEITUNG

- 1.1. Erläuterung der Problemstellung
- 1.2. Zielsetzung der Bachelorarbeit
- 1.3. Über die Bachelorarbeit – Methodische Vorgehensweise

2. EINFÜHRUNG EINER OUTPUTORIENTIERTEN BUDGETIERUNG MIT HILFE DER PLANKOSTENRECHNUNG IN ÖSTERREICHS BEHÖRDEN

- 2.1. Die Plankostenrechnung – Grundlagen und Theorie
 - 2.1.1. Funktions- und Ablaufprinzip der Plankostenrechnung
 - a) Leistungs- und Kostenplanung
 - b) Kostenkontrolle
 - c) Plankalkulation
 - 2.1.2. Plankostenrechnung in nichtproduktiven Bereichen
 - 2.1.3. Anwendung der Plankostenrechnung auf öffentliche Körperschaften
- 2.2. Das Budget- und Kostenrechnungssystem in Österreich – Ist-Situation und Reformen
 - 2.2.1. Die Kameralistik – Das ursprüngliche Haushaltssystem Österreichs
 - a) Definition
 - b) Aufgaben und Ziele
 - c) Funktionsprinzip

2.2.2. Funktion und Ablauf der Budgetplanung in Österreich

- a) Gesetzliche Vorgaben für die Budgetplanung auf Bundesebene
- b) Funktion und Ablauf der Budgetplanung auf Bundesebene
- c) Funktion und Ablauf der Budgetplanung auf Landes- und Gemeindeebene

2.2.3. Die Haushaltsrechtsreform – Erste und zweite Etappe

- a) Erste Etappe
- b) Zweite Etappe

2.3. Vergleichbarkeitsanalyse zwischen der gegenwärtigen Budgetierungs- und Kostenrechnungsmethodik und einer auf der Plankostenrechnung basierenden Lösung

2.3.1. Leistungs- und Budgetplanung

2.3.2. Budgetkontrolle und Budgetauflösung

2.3.3. Weitere Entwicklungen im Reformprozess

3. FAZIT

3.1. Ergebnis

3.2. Maßnahmen und Konsequenzen

3.3. Schlusswort

1. EINLEITUNG

Im Staatswesen der Republik Österreich sowie auch in Deutschland und der Schweiz folgte die Budgetierung und Kostenrechnung lange Zeit dem Prinzip der **Kameralistik**.

In den 1990er Jahren wuchs im deutschsprachigen Raum durch **steigende Staatsausgaben**, dem **gleichzeitigen Wachsen** der Budgetdefizite und der immer größer werden Komplexität des Staatswesens mit ausgegliederten und teils privatwirtschaftlich organisierten Körperschaften jedoch die Erkenntnis, dass das vorhandene kameralistische System mit seiner reinen Betrachtung von **Einnahmen und Ausgaben** nicht mehr ausreichend war, um eine umfassende Budgetplanung zu ermöglichen.

In der Folge wurden in Deutschland, Österreich und der Schweiz unter dem **Stichwort „Wirkungsorientierung“** (auch „Outputorientierung“ genannt) Reformen ausgearbeitet, welche das Ziel hatten, zukünftig eine **Soll-Ist-Kontrolle** im Finanzwesen der öffentlichen Körperschaften zu ermöglichen.

Während man die Umsetzung der Reformen in Deutschland („Neues Steuerungsmodell“ – NSM) und der Schweiz („Wirkungsorientierte Verwaltungsführung“ – WoV) vor allem **auf Gemeindeebene** vorantrieb, wurde eine entsprechende Reform in Österreich (schlicht „Haushaltsrechtsreform“ genannt) gleich **direkt auf Bundesebene** auf den Weg gebracht.

1.1. Erläuterung der Problemstellung

Die Haushaltsrechtsreform der Republik Österreich umfasst **zwei Etappen**, wobei die erste Etappe bereits im Jahr 2009 in Kraft trat. Ziel der ersten Etappe war es, eine **mehrjährige Budgetplanung** zu ermöglichen.

Die zweite Etappe soll im Jahr 2013 in Kraft treten und somit den Reformprozess abschließen. Die Ziele der zweiten Phase der Reform werden in § 2 Abs. 2 des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 wie folgt definiert:

„Die Haushaltsführung gemäß § 3 hat der Erfüllung der Aufgaben des Bundes durch die Ermittlung und Bereitstellung der hierfür benötigten finanziellen und personellen Ressourcen unter Beachtung der Grundsätze der Wirkungsorientierung insbesondere auch unter

Berücksichtigung des Ziels der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern, der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes zu dienen.“¹

Diese Formulierung besagt, dass die Haushaltsrechtsreform dem Hauptziel dient, eine **wirkungsorientierte**, sprich **outputorientierte**, Budgetplanung einzuführen.

Nun stellt sich jedoch die Frage, ob dieses Ziel mit den eingeschlagenen Reformen auch in ausreichendem Maße erfüllt wird bzw. überhaupt erfüllt werden kann. Die Frage bekommt insofern eine noch größere Bedeutung, wenn man bedenkt, dass auf das Budget durch die Finanz- und Wirtschaftskrise seit 2008 neben den bisherigen Herausforderungen mittlerweile auch vermehrt Ausgaben durch **Konjunkturlösungen** und der **Notverstaatlichung** von Schlüsselbetrieben sowie **Haftungsübernahmen** (wie auch bei der aktuellen „Euro-Krise“) hinzugekommen sind.

1.2. Zielsetzung der Bachelorarbeit

Das Ziel dieser Bachelorarbeit ist es, dieser Frage nachzugehen. Die Aufgabe der Bachelorarbeit besteht also darin, die **gegenwärtige Budgetpolitik** und das Haushaltsführungssystem der Republik Österreich inklusive der Änderungen durch die Haushaltsrechtsreform dahingehend zu überprüfen, ob diese auch tatsächlich den gestellten Anforderungen an eine **outputorientierte Budgetierung entspricht**.

In weiterer Folge soll jedoch auch analysiert werden, inwieweit die einzelnen Vorgänge der Budgetplanung in Österreich mit dem Konzept der **Plankostenrechnung** vergleichbar ist. Gleichzeitig soll dort, wo keine vergleichbaren Elemente vorliegen, ein auf der Plankostenrechnung basierender **Gegenentwurf** entwickelt werden.

Das in der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform ebenfalls erwähnte Ziel der **Gleichstellung zwischen Männern und Frauen** soll in dieser Bachelorarbeit dagegen wegen der großen Komplexität des Themas nicht behandelt werden.

¹ Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013, BGBl I NR. 139/2009, ausgegeben am 30.12.2009

1.3. Über die Bachelorarbeit – Methodische Vorgehensweise

Um die Budget- und Haushaltsplanung der Republik Österreich und die Plankostenrechnung auf ihre Vergleichbarkeit hin analysieren zu können, ist es anfangs notwendig, die **Grundlagen, Aufgaben**, sowie das **Funktionsprinzip** und die verschiedenen **Verfahren** der Plankostenrechnung zu erörtern.

Zweite Aufgabe der Bachelorarbeit ist es, die **Ist-Situation** der Budgetierung und Finanzgebarung zu beleuchten. Hierzu wird auf die Inhalte der Projektarbeit des Verfassers zurückgegriffen. Zuerst wird dabei auf die **Kameralistik**, dem ursprünglichen Budgetierungs- und Finanzplanungssystem in Österreich eingegangen.

Anschließend wird die **Budgetierung und Finanzgebarung** in Österreich erörtert. Dabei werden sowohl Funktion und Ablauf der Budgetplanung erklärt als auch die sich dahinter verbergenden Gesetze beschrieben.

Des Weiteren werden die Inhalte der beiden Etappen der **Haushaltsrechtsreform** erklärt. Auch wird ein Überblick über die Budgetierung und Finanzgebarung auf **Landes- und Gemeindeebene** gegeben.

Im dritten Teil der Arbeit wird auf Basis der **Ist-Situation** eine Vergleichbarkeitsanalyse angestellt, die klären soll, ob Budget- und Haushaltsplanung in Österreich mit dem Konzept der **Plankostenrechnung** vergleichbar ist und somit auch gleichzeitig überprüfen soll, ob diese auch den Ansprüchen einer **wirkungs- bzw. outputorientierten Budgetierung** genügt.

Besonders wird dabei auf die Inhalte der laufenden **Haushaltsrechtsreform** eingegangen, die vom österreichischen Gesetzgeber schließlich mit dem Anspruch der Einführung einer „wirkungsorientierten“ Budgetierung auf den Weg gebracht wurde.

Im Anschluss wird das **Ergebnis der Vergleichbarkeitsanalyse** präsentiert, auf dessen Basis in weiterer Folge auch potentielle Verbesserungsvorschläge im Hinblick auf das Konzept der Plankostenrechnung ausgearbeitet und die daraus resultierenden **Konsequenzen** aufgezeigt werden.

2. EINFÜHRUNG EINER OUTPUTORIENTIERTEN BUDGETIERUNG MIT HILFE DER PLANKOSTENRECHNUNG IN ÖSTERREICHS BEHÖRDEN

Obwohl die Plankostenrechnung bereits seit dem zweiten Weltkrieg in den Betrieben des deutschsprachigen Raums Anwendung findet, dauerte es bis in die **1990er Jahre**, bis sie sich in den größeren Unternehmen als zentrales Planungs- und Steuerungsinstrument durchsetzte. Mittlerweile gehört die Plankostenrechnung im privaten Wirtschaftsbereich jedoch zum **integralen Bestandteil** der Kostenrechnung und Budgetplanung.

Allerdings wird sie im Gegensatz dazu im **öffentlichen Sektor**, insbesondere in Österreich, bislang kaum angewendet. Erst mit den Reformen bei der staatlichen Budget- und Haushaltsplanung in Richtung Wirkungs- bzw. Outputorientierung wurde hier ein entsprechendes Umdenken eingeleitet.

2.1. Die Plankostenrechnung – Grundlagen und Theorie

Bei der Plankostenrechnung handelt es sich um ein spezielles Verfahren der **Kosten- und Leistungsrechnung**, dessen Aufgabe es ist, einerseits die **Wirtschaftlichkeit** der Arbeit eines Unternehmens oder einer Organisation festzustellen, andererseits Informationen zur **Steuerung** derselben zu liefern (= dispositive Aufgaben).

Dies geschieht in der Kosten- und Leistungsrechnung dadurch, dass die entstandenen Kosten einer bestimmten Zeitperiode mit einem „**Soll**“-**Wert** verglichen werden.

In der Vergangenheit wurde dieser Sollwert zumeist durch **betriebsvergleichende** oder **vergangenheitsbezogene** Verfahren bezogen:

Betriebs-/Branchenvergleich: Vergleich der eigenen Kosten mit den Kosten anderer Unternehmen oder den Durchschnittssummen der Kosten mehrerer Unternehmen derselben Branche

Istkosten-/Normalkostenrechnung: Vergleich der Kosten einer Zeitperiode mit den Kosten einer vergangenen Zeitperiode bzw. mit Durchschnittssummen der Kosten von mehreren Zeitperioden

Allerdings hat sich gezeigt, dass diese Formen der Kostenkontrolle nicht oder nur sehr eingeschränkt brauchbar sind, um eine **Wirtschaftlichkeitskontrolle** oder gar **Planungen** für die zukünftige Kostenentwicklung zu ermöglichen, da bei diesen Verfahren niemand sagen kann, ob die Daten, mit denen man die eigenen Werte vergleicht, selbst einem Kostenoptimum entsprechen.

Daher wurde mit der **Plankostenrechnung** ein **zukunftsorientiertes Verfahren** entwickelt, bei dem der Soll-Zustand der Kostenentwicklung bereits **im Voraus** festgelegt wird.

2.1.1. Funktions- und Ablaufprinzip der Plankostenrechnung

Die Plankostenrechnung funktioniert, wie eingangs erwähnt, durch die Festlegung eines **Sollwerts** für die Kosten einer zukünftigen Zeitperiode, der im Gegensatz zu anderen Kostenrechnungsverfahren nicht von Vergangenheitswerten oder Vergleichswerten abgeleitet, sondern aufgrund von **Planungen** ermittelt wird.

Im Folgenden werden diese Planungen schrittweise erläutert, um einen Überblick über **Funktionsweise** und **Ablauf** der Plankostenrechnung zu geben:

a) Leistungs- und Kostenplanung

Der erste Schritt einer jeden Kostenplanung ist, wie auch der Plankostenrechnung, zunächst die **Festlegung des Planungszeitraums**, auch **Planungsperiode** genannt. Diese Planungsperiode grenzt die Gültigkeitsdauer der angestellten Planungen ab und definiert somit auch den Zeitraum, innerhalb dem ein Soll-Ist-Vergleich zwischen der geplanten und der tatsächlichen Kostenentwicklung durchgeführt werden kann.

Theoretisch kann dieser Zeitraum beliebig lang sein und er kann je nach Art der zu planenden Kosten variieren. Bei der Festlegung von zu langen Planungszeiträumen besteht jedoch die **Gefahr**, dass sich die den Planungen zugrunde liegenden Daten im Verlauf des Planungszeitraums so sehr ändern können, dass die gesamten Kalkulationen ungenau und somit als Instrument für die Unternehmensführung nach und nach nutzlos werden. Weil in den meisten Betrieben und Organisationen pro Finanzjahr abgerechnet wird, wird auch der Planungszeitraum daher in der Regel **mit einem Jahr** festgelegt.

Da Kosten jenen Teil der des Ressourceneinsatzes ausmachen, der direkt bei der Erstellung von Leistungen entsteht, die ein Unternehmen oder eine Organisation gegenüber Dritten erbringt, ist der nächste Schritt in der Plankostenrechnung der der **Planung der zu erbringenden Leistungen**. D.h. dass festgelegt werden muss, welche Leistungen erbracht werden, in welchem Ausmaß (= Menge) diese erbracht werden und an wen diese Leistungen schließlich ergehen.

Leistungen können je nach Art des Betriebs unterschiedliche Formen annehmen:

- **Produkte** (bei Produktionsbetrieben)
- **Dienstleistungen** (bei Dienstleistungsunternehmen) oder
- **Handelswaren** (bei Handelsbetrieben).

Diese Leistungen können sowohl durch gezielte Leistungserstellung (Produktion) hergestellt als auch als Nebenprodukt im Zuge der Erstellung einer anderen Leistung entstehen, wie z.B. Herstellung von Briketts aus Sägespänen bei der Holzbearbeitung.

Daneben gibt es auch Leistungen, die nicht von Dritten, sondern vom Betrieb selbst in Anspruch genommen werden, den sogenannten **innerbetrieblichen Leistungen**. Dazu zählen beispielsweise selbsterstellte Betriebsmittel wie z.B. Werkzeuge oder aber auch der Betrieb einer Kantine für die Belegschaft.

Die Planung von Leistungen wird in vielen Betrieben von der jeweiligen Marketingabteilung eines Unternehmen durchgeführt. Die Leistungsplanung wird im Marketing oft auch als **Umsatzplanung** bezeichnet. Bei der Leistungs-/Umsatzplanung geht es darum, folgende grundsätzlichen Dinge zu planen:

- das Sortiment
- die Zielgruppen
- die Absatzgebiete
- die Absatzwege
- die Produktqualität und -gestaltung
- die Produktpreise
- die Absatzmengen
- die Vertriebsorganisation
- die Absatzförderungsmaßnahmen

Nächster Schritt und wichtiger Bestandteil der Kostenplanung ist die Feststellung des **geplanten Beschäftigungsgrads**, auch Planbeschäftigung genannt, für den festgelegten Planungszeitraum. Hierbei handelt es sich um die **geplante Anzahl** oder die **Höhe** der geplanten Leistungen, die innerhalb des festgelegten Planzeitraums erbracht werden.

In Produktionsbetrieben wird die Planung des Beschäftigungsgrads oft in **Stückzahlen**, oft allerdings auch in **Produktionsstunden** vorgenommen. Bei Handelsbetrieben wird häufig die Anzahl der zu beschaffenden Handelswaren in Bezug auf die zu erwartenden Absatzzahlen herangezogen.

Schwieriger gestaltet sich die Feststellung der Planbeschäftigung dagegen bei Dienstleistungsbetrieben, da viele Dienstleistungen nicht quantifizierbar sind und deshalb von der Anzahl her nicht genau abgegrenzt werden können (z.B.: Lehr- u. Beratertätigkeiten).

Der letzte und wichtigste Schritt bei der Leistungs- und Kostenplanung ist natürlich dann die **Feststellung der zu erwartenden Kosten**, die **pro erbrachter Leistung** innerhalb des **festgelegten Planungszeitraums**, berechnet werden und welche schließlich beim Soll-Ist-Vergleich als Vergleichswert für die in dem Zeitraum tatsächlichen entstehenden Kosten herangezogen werden.

Für die Feststellung der zu erwartenden Plankosten ist es zunächst erforderlich, alle **verschiedenen Kostenarten** festzustellen, die bei der Erbringung der jeweiligen Leistungen entstehen. Je nach Art der Leistung lassen sich diverse unterschiedliche Kostenarten ermitteln:

- Bei **Produkten** sind dies meist **die Kosten für Material**, für die **Fertigung** sowie für die **Löhne** des für die Fertigung eingesetzten Personals
- Bei **Handelswaren** werden dagegen die Kostenarten für die Beschaffung, d.h. Einkauf, Transport, Lagerung usw. der Handelswaren festgestellt
- Bei **Dienstleistungen** werden wiederum der sogenannte **Tariflohn** (= Lohn-/Gehaltskosten für die Mitarbeiter, die die jeweiligen Dienstleistungen erbringen) sowie die **gesetzlichen und freiwilligen Sozialkosten** (Pensionszahlungen, Abfertigungen usw.) als Kostenarten abgegrenzt.

Für die Feststellung der zu erwartenden Kosten mit ihren Kostenarten gibt es je nach Leistungsart demnach auch verschiedene Verfahren:

- Festlegung durch Berechnungen auf Basis von Fertigungsunterlagen
- Festlegung aufgrund von Probeläufen und Musteranfertigungen
- Schätzungen der Kostenstellenleiter und Kostenplaner
- Ableitung aus statistischen Vergangenheitswerten
- Ableitung aus externen Richtzahlen (z.B. von Konkurrenzunternehmen)

Im nächsten Schritt ist es notwendig, jene Kosten festzustellen, die bei der Erstellung von jeweils einer **Einheit pro Leistung** oder **Leistungseinheit** entstehen

Anschließend lassen sich mit den festgestellten zu erwartenden Kosten pro Leistungseinheit mit folgender Formel dann auch die **gesamten Plankosten pro Leistung** für die jeweilige Planungsperiode feststellen:

$$\text{Plankosten} = \text{Kosten pro Leistungseinheit} \times \text{Planbeschäftigung}$$

Bei näherer Betrachtung dieser Formel tritt allerdings ein fundamentales Problem der Kostenrechnung zutage:

Und zwar gibt es Kostenarten in einem Unternehmen/einer Organisation, die als solche zwar durchaus bei der Leistungserstellung entstehen, die sich aber jedoch nicht gleichzeitig einer einzelnen Leistungseinheit zuordnen lassen, sondern im Verlauf des Planungszeitraums als „**gesammelter Block**“ in Erscheinung treten.

Zum Beispiel: Stromkosten für eine Produktionsmaschine, Kosten für Verwaltung und Vertrieb, Kosten für Lizenzen, usw.

Diese Kostenarten werden „**Gemeinkosten**“ genannt, während die direkt zuordenbaren Kosten „**Einzelkosten**“ genannt werden. Es ist daher notwendig, nach der Aufzeichnung der Kostenarten einer Leistung, diese auch dahingehend zu bewerten, ob es sich um Einzel- oder um Gemeinkosten handelt.

So zum Beispiel bestehen bei Produkten die **Materialkosten** zumeist vermehrt aus Einzelkosten, während Kosten für **Fertigung** in der Regel einen höheren Anteil an Gemeinkosten aufweisen.

Ist dies geschehen, so müssen die Gemeinkosten nun proportional den Einzelkosten zugeschlagen werden. Dies geschieht in der Praxis mit der sogenannten **Kostenstellenrechnung**. Dabei werden die Kosten den sogenannten **Kostenstellen** zugeordnet. Die Kostenstellen stellen dabei die einzelnen Teilbereiche des Unternehmens oder der Organisation dar. Während jene Bereiche des Unternehmens/der Organisation, die direkt mit der Erstellung der Leistungen zu tun haben, wie z.B. Produktion, Lager, usw., als **Hauptkostenstellen** bezeichnet werden, werden alle anderen Bereiche, wie Verwaltung, Vertrieb, usw., als **Hilfskostenstellen** bezeichnet.

Im Anschluss werden nun die Einzelkosten den Hauptkostenstellen zugeordnet, während die Gemeinkosten den Hilfskostenstellen zugeordnet werden.

In weiterer Folge werden die Gemeinkosten in den Hilfskostenstellen anschließend **im Verhältnis** zur Höhe der jeweilig zugeordneten Einzelkosten den Hauptkostenstellen zugeordnet. Hier zur Veranschaulichung ein Beispiel:

Kostenart	Hauptkostenstelle		Hilfskostenstelle
	Fertigung 1	Fertigung 2	Verwaltung u. Vertrieb
Fertigungsmaterial	3.000	6.000	
Fertigungskosten	1.000	2.000	
Energiekosten	500	800	400
Sonstige Kosten	400	600	2.000
Summe	4.900	9.400	2.400
Gemeinkostenaufteilung	822,38	1577,62	
Gesamtkosten	5.722,38	10.977,62	

Quelle: eigene Darstellung

Die den Hauptkostenstellen zugeschlagen Werte der Gemeinkosten ergeben sich demnach aus folgenden Berechnungen:

Fertigung 1: $2.400 / 14.300 (= 4.900 + 9.400) \times 4.900 = 822,38$

Fertigung 2: $2.400 / 14.300 (= 4.900 + 9.400) \times 9.400 = 1.577,62$

Mit den festgestellten Einzelkosten plus den im Verhältnis zugeschlagenen Gemeinkosten lassen sich nun auch die Kosten pro Leistung, und in weiterer Folge die **Kosten pro Leistungseinheit** feststellen, die für die Berechnung der Plankosten erforderlich sind. Angenommen, die im Beispiel angeführten Kosten stehen für eine Produktionsmenge von 500 Stk. der jeweiligen Leistung so ergeben sich folgende Kosten pro Leistungseinheit:

Fertigungskosten 1: $5.722,38 (= 4.900 + 822,38) / 500 \text{ Stk.} = 11,45 \text{ Kosten/LE}$

Fertigungskosten 2: $10.977,62 (= 9.400 + 1.577,62) / 500 \text{ Stk.} = 21,96 \text{ Kosten/LE}$

Insgesamt ergeben sich für die jeweilige Leistung demnach Fertigungskosten pro Leistungseinheit von: $11,45 + 21,96 = 33,41 \text{ Kosten pro Leistungseinheit}$.

Bei der Berechnung der Plankosten gibt es jedoch bezüglich der Gemeinkosten noch **ein weiteres Problem**:

Während ein Teil der Gemeinkosten, die sogenannten **variablen Kosten**, abhängig von der Leistungsmenge und damit der Höhe der Planbeschäftigung steigt oder fällt, ist ein anderer Teil jedoch davon völlig unabhängig. Das sind die sogenannten **fixen Kosten**.

Eine besondere Herausforderung stellen jedoch jene Kostenarten dar, die sowohl variable als auch **fixe** Kosten enthalten. Diese müssen, um eine **Kostenplanung** durchführen zu können, vorher in ihre fixen und variablen Bestandteile **zerlegt** werden.

Man benötigt daher besondere **Verfahren**, mit denen es möglich ist die Planung der Einzelkosten sowie der Gemeinkosten mit ihren fixen und variablen Kostenbestandteilen zu bewerkstelligen.

Zu diesem Zweck wurden im Laufe der Zeit drei verschiedene **Arten der Plankostenrechnung** entwickelt, mit denen die Kostenplanung durchgeführt wird. Es sind dies:

- **Die starre Plankostenrechnung,**
- **Die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis**
- **Die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis oder auch Grenzplankostenrechnung** genannt

Diese drei Arten der Plankostenrechnung unterscheiden sich eben durch das jeweilige unterschiedliche **Verfahren der Aufteilung** der fixen und variablen Gemeinkosten auf die einzelnen Leistungseinheiten. Nun werden diese drei Arten der Plankostenrechnung erörtert und die unterschiedlichen Verfahren beschrieben:

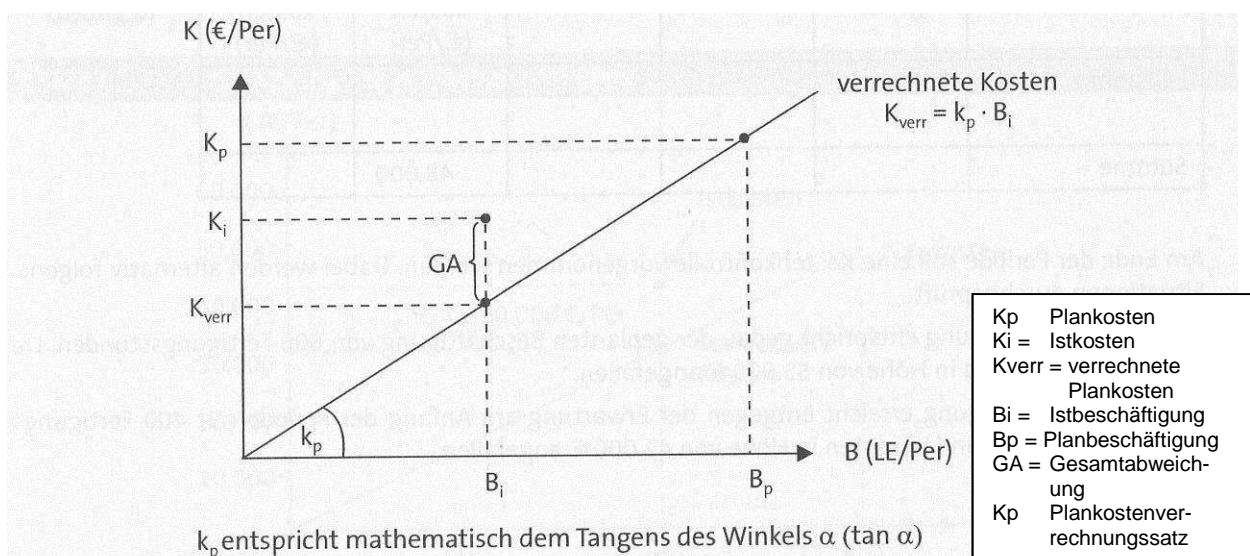
Die starre Plankostenrechnung – Die starre Plankostenrechnung ist jenes Plankostenrechnungsverfahren, das **keine** Unterscheidung zwischen variablen und fixen Kosten macht. Daher wird es, wie der Name schon sagt, als „**starr**“ bezeichnet.

Bei diesem Verfahren wird die Kostenplanung mittels des sogenannten **Plankostenverrechnungssatzes** durchgeführt. Dieser Verrechnungssatz wird herangezogen, um die sogenannte **Gesamtabweichung** festzustellen, welche die Differenz zwischen den errechneten Plankosten und den tatsächlich in dem Zeitraum angefallenen **Istkosten** darstellt. Dies wird aber später noch näher erläutert werden.

Um den Plankostenverrechnungssatz berechnen zu können, ist vorher die Feststellung von **Planungsperiode**, **Beschäftigungsgrad** und **Plankosten** notwendig, so wie dies bereits beschrieben wurde. Ist dies geschehen, so wird der Plankostenverrechnungssatz berechnet, in dem die errechneten **Plankosten** durch den festgestellten **Beschäftigungsgrad dividiert** werden.

Wird der so festgestellte Plankostenverrechnungssatz nun mit der in der Planungsperiode tatsächlich erstellten Leistungsmenge, der sogenannten Istbeschäftigung, multipliziert, so lassen sich die verrechneten Plankosten feststellen. Die verrechneten Plankosten stellen de facto nun jenen Sollwert dar, die bei der tatsächlich erstellten Leistungsmenge angefallen sein müsste. So lassen sich für alle Istbeschäftigungsgrade die Plankosten und somit auch der jeweilige Sollwert feststellen.

Es folgt eine graphische Darstellung der starren Plankostenrechnung:



Die starre Plankostenrechnung hat jedoch wegen der fehlenden Unterscheidung zwischen variablen und fixen **Kosten einen entscheidenden Nachteil**:

Je größer die Abweichung zwischen der für die Planungsperiode errechneten Planbeschäftigung und der tatsächlich festgestellten Istbeschäftigung ist, desto ungenauer wird auch die Aufteilung der Fixkosten auf die jeweilige Leistungsmenge.

Beträgt z.B. die errechnete Planbeschäftigung **500 Stück** eines Produkts, die erreichte Istbeschäftigung jedoch nur **300 Stück**, so werden jenen 300 Stück jedoch **derselbe Anteil an Fixkosten** zugerechnet, die vorher für die 500 Stück berechnet wurden.

Daher ist die starre Planostenrechnung in der Praxis nur anwendbar, wenn

1. der **Anteil der Fixkosten** an den geplanten Gemeinkosten nur **sehr gering** ist oder die Plankosten **überhaupt keine** Fixkosten enthalten oder
2. die **zu erwartende Abweichung** zwischen Plan- und Istbeschäftigung nicht besonders **hoch** ist.

Eine **Unterscheidung** zwischen variablen und fixen Gemeinkosten ist demnach für eine genaue Planung **unerlässlich**.

Die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis – Bei der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis werden, im Gegensatz zur starren Plankostenrechnung, die fixen Bestandteile der Gemeinkosten nicht auf den Soll-Beschäftigungsgrad aufgerechnet, sondern als eigener **Kosten-„Block“** gewertet, den es zu berücksichtigen gilt.

Das bedeutet, dass die fixen Kostenbestandteile **nicht** in die Berechnung der Kosten pro Leistungseinheit aufgenommen und damit auch **nicht** auf die errechnete Leistungsmenge der Planbeschäftigung aufgerechnet werden. Die Fixkosten müssen daher von den Einzelkosten und den variablen Fixkosten **getrennt erfasst** werden. Die Formel zur Berechnung der Plankosten lautet hier demnach:

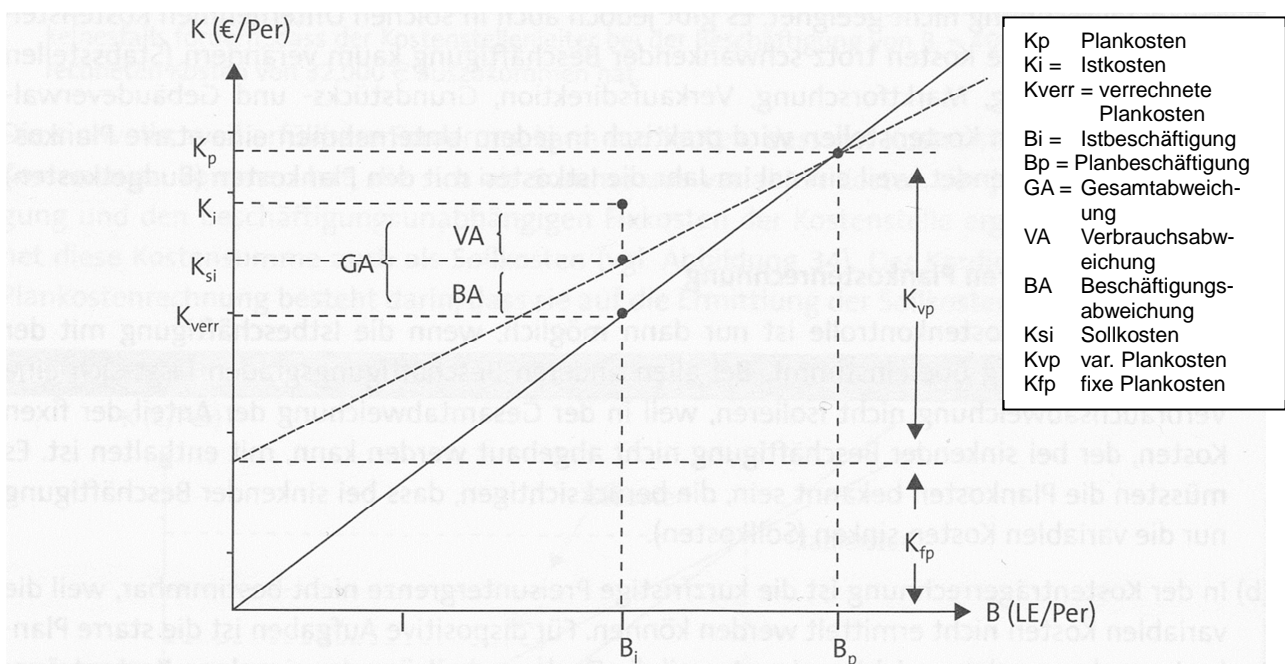
$$\text{Plankosten} = \text{Kosten pro Leistungseinheit (= Einzelkosten + variable Gemeinkosten)} \times \text{Planbeschäftigung} + \text{fixe Gemeinkosten}$$

Errechnet man also hier die **verrechneten Plankosten**, so stellen diese nicht länger den jeweiligen Sollwert für eine Kostenkontrolle dar. Daher müssen bei der Berechnung des Sollwerts auch die fixen Gemeinkosten berücksichtigt werden. Die Formel für die Berechnung des Sollwerts lautet hier daher wie folgt:

$$\text{Sollkosten} = \text{Plankostenverrechnungssatz} (= \text{Plankosten} / \text{Beschäftigungsgrad}) + \text{fixe Gemeinkosten}$$

Die **Gesamtabweichung** zwischen den **verrechneten Plankosten** und den tatsächlich im selben Zeitraum ermittelten **Istkosten** lässt sich daher auch aufteilen, nämlich in jenen Teil, der tatsächlich die **Differenz** zwischen dem Soll- und dem Istwert darstellt, der sogenannten **Verbrauchsabweichung**, und jenem Teil der Abweichung, die durch die Neuaufteilung der fixen Gemeinkosten auf die Leistungsmenge der Istbeschäftigung entsteht, welche **Beschäftigungsabweichung** genannt wird.

Zur Erläuterung nun eine weitere graphische Darstellung:



Quelle: Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 59

Mit der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis ist es, im Gegensatz zur starren Plankostenrechnung, möglich, zwischen jenen **Ursachen der Kostenabweichung**, die auf tatsächliche Kostenunterschiede zurückgehen, und jenen, die auf eine Differenz der Leistungsmenge zwischen Plan- und Istbeschäftigung zurückgehen, zu unterscheiden. Ist es jedoch erforderlich, **noch mehr Ursachen** der Kostenabweichung zwischen Plan- und Istkosten zu berechnen, so sind diese in der Abweichungsanalyse festzustellen, die im **Punkt b)** näher erläutert wird.

Allerdings ist es auch möglich, eine Plankostenrechnung vorzunehmen, die auf die Anführung von fixen Kosten überhaupt **ganz verzichtet**, die demnach nur mit **Teilkosten** arbeitet:

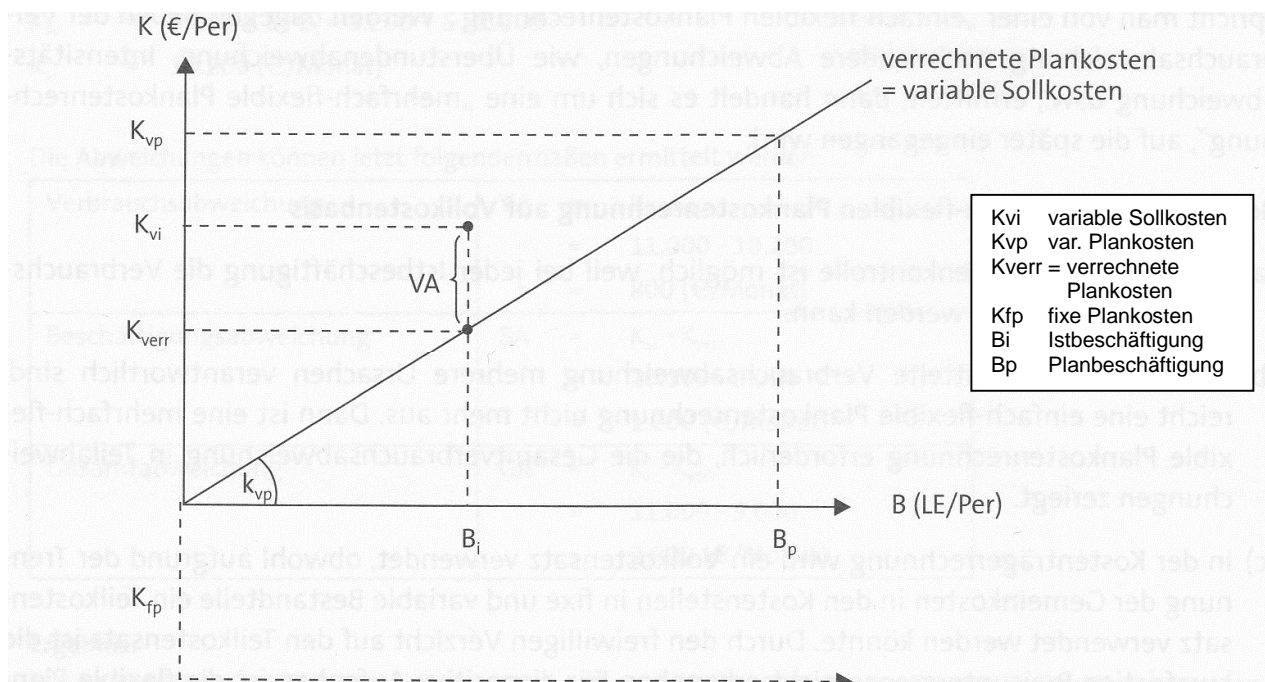
Flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis – Die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis, oder auch **Grenzplankostenrechnung** genannt, entspricht zu großen Teilen der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis, allerdings wird hier auf die **Berechnung und Planung von Fixkosten** verzichtet.

Sowohl bei der Ermittlung der **Plankosten** sowie bei der Ermittlung des **Plankostenverrechnungssatzes**, der hier sehr wohl wieder dem Sollwert für die Kostenkontrolle entspricht, werden keine Fixkosten berücksichtigt, demnach lautet die Formel für die Berechnung der Plankosten hier:

$$\text{Plankosten} = \text{Kosten pro Leistungseinheit (= Einzelkosten + variable Gemeinkosten)} \times \text{Planbeschäftigung}$$

Deshalb besteht hier die **Gesamtabweichung** zwischen Soll- und Istkosten auch lediglich aus der **Verbrauchsabweichung**, eine **Beschäftigungsabweichung** gibt es nicht.

Hier zum Abschluss zur Erläuterung nun eine graphische Übersicht:



Quelle: Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 66

b) Kostenkontrolle

Nachdem die Feststellung des Sollwerts für die Kostenkontrolle erläutert wurde, folgt nun die Erläuterung des **Soll-Ist-Vergleichs** zwischen den errechneten **Plankosten** und den tatsächlich für die Erstellung einer Leistung angefallenen **Istkosten**.

Erster Schritt der Kostenkontrolle ist dabei die Festlegung der **Abrechnungsperiode**, innerhalb der der Soll-Ist-Vergleich durchgeführt wird. Die Abrechnungsperiode kann, muss aber nicht, dem Planungszeitraum entsprechen. Es kann auch **jeder Zeitpunkt** innerhalb des Planungszeitraums gewählt werden.

Um für die jeweilige Abrechnungsperiode den Sollwert – die Sollkosten – festzustellen, ist, wie schon erwähnt wurde, die Errechnung der **Plankosten pro Leistungseinheit**, sprich des **Plankostenverrechnungssatzes**, notwendig. Dieser wird in weiterer Folge mit der **Istbeschäftigung** multipliziert.

Die Istbeschäftigung stellt dabei nichts anderes als die errechnete **tatsächliche Leistungsmenge** für die jeweilige Abrechnungsperiode dar. Bsp.: Während einer Abrechnungsperiode von **einem Monat** konnte eine Istbeschäftigung von **300 Leistungseinheiten** festgestellt werden, der für den Planungszeitraum von einem Jahr errechnete Plankostenverrechnungssatz beträgt **dabei € 10,00 pro Leistungseinheit**. Demnach betragen die Sollkosten für die Abrechnungsperiode **300 LE x € 10,00 = € 3.000,00**

Nächster Schritt nach Feststellung der Sollkosten ist die Berechnung der Istkosten. Dies geschieht durch die Aufzeichnung der **tatsächlich angefallenen Kosten** für die jeweilige Abrechnungsperiode.

Sind die Sollkosten und die Istkosten für die jeweilige Abrechnungsperiode definiert, so ist es nun möglich den **Soll-Ist-Vergleich** durchzuführen, bei dem die Sollkosten mit den Istkosten verglichen werden. Es gibt **zwei Verfahren** des Soll-Ist-Vergleichs:

Geschlossener Soll-Ist-Vergleich – Beim geschlossenen Soll-Ist-Vergleich werden die gesamten Soll- und Istkosten einer Kostenstelle oder einer Leistung miteinander verglichen. Wird dabei eine Abweichung zwischen Soll- und Istkosten festgestellt, wird im Anschluss eine Abweichungsanalyse zur Feststellung der Ursachen für diese Kostenabweichung durchgeführt.

Standard-Kennziffern-Vergleich – Beim Standard-Kennziffern-Vergleich hingegen wird der Soll-Ist-Vergleich nicht für ganze Leistungen oder gar Kostenstellen angestellt, sondern lediglich für einzelne Kostenarten. Dabei werden die Soll- und Istkosten oftmals nicht in Form von Geldmitteln, sondern in Mengengrößen, wie z.B. der Menge der verbrauchten Rohstoffe, gemessen und definiert.

Ziel der **Kostenkontrolle** ist es, die Höhe der Istkosten einer Abrechnungsperiode auf möglichst dieselbe Höhe wie die der errechneten Sollkosten zu bringen.

Wird jedoch bei der Soll-Ist-Kontrolle eine **Kostenabweichung** festgestellt, wird sie, je nachdem, ob die Istkosten für die Abrechnungsperiode höher oder niedriger waren als die veranschlagten Sollkosten, **Kostenüberschreitung** oder **Kostenunterschreitung** genannt.

Wurde eine **Kostenunterschreitung** festgestellt, so ist dies zwar grundsätzlich nicht schlimm. Eine Kostenunterschreitung kann allerdings darauf hindeuten, dass die Planungen und Berechnungen der Sollkosten **zu ungenau** waren und deshalb unnötige Mittel für die Leistungserstellung während der Planungsperiode eingerechnet wurden, die man während der Planungsperiode für andere Zwecke hätte heranziehen hätte können. In diesem Fall wäre also eine Überprüfung der **Planungsmethodik** angebracht.

Liegt jedoch eine **Kostenüberschreitung** vor, so besteht auf alle Fälle Handlungsbedarf. Wurde eine Kostenüberschreitung festgestellt, so müssen die Ursachen dafür festgestellt werden, warum das berechnete **Kostenniveau** der Sollkosten in der Abrechnungsperiode nicht eingehalten werden konnte. Dies geschieht durch die sogenannte **Abweichungsanalyse**.

Die Abweichungsanalyse dient zur Feststellung der **Abweichungsursachen** im Falle einer Kostenüberschreitung. Eine Abweichungsanalyse ist nur möglich, wenn bereits bei der Kostenplanung eine **ausreichende Unterscheidung** zwischen den Kostenarten einerseits und Einzel- und Gemeinkosten bzw. variablen und fixen Kosten andererseits gemacht wurde. Daher ist die Anwendung der **flexiblen Plankostenrechnung** erforderlich. Stellt man neben der Beschäftigungs- und der Verbrauchsabweichung noch andere Abweichungsursachen fest, so ist hier von der **mehrfach-flexiblen Plankostenrechnung** die Rede.

Grundsätzlich gibt es folgende **Kostenabweichungsursachen**:

Beschäftigungsabweichung – Dies ist jene Kostenabweichung, die durch eine Differenz zwischen der errechneten Planbeschäftigung und der erreichten Istbeschäftigung entsteht. Die Beschäftigungsabweichung kann durch Anwendung der flexiblen Plankostenrechnung festgestellt werden. Durch die Trennung der fixen Kosten von den variablen Kosten ist die Unterscheidung zwischen der Beschäftigungsabweichung und der eigentlichen Abweichung zwischen den Soll- und Istkosten möglich.

Preisabweichung – Ist jene explizite Kostenabweichung, die bei einer Differenz zwischen den geplanten und den tatsächlichen Einkaufspreisen für jene Rohstoffe entsteht, die für die Erstellung der jeweiligen Leistungen benötigt werden. Sie wird ermittelt, indem die jeweils tatsächlich verbrauchte Menge an Ressourcen (Material, Löhne, usw.) mit den jeweils errechneten Planpreisen multipliziert wird. Dieser Istwert wird dann im Anschluss dem Sollwert, den tatsächlich für den Ressourceneinsatz gegenübergestellt.

Verbrauchsabweichung – Die Verbrauchsabweichung ist die wichtigste Abweichungsursache bei der Kostenkontrolle. Sie stellt die eigentliche Kostenabweichung dar, die zwischen den Sollkosten und den Istkosten besteht.

Um die Ursachen für die Verbrauchsabweichung feststellen zu können, ist es allerdings notwendig, die Verbrauchsabweichung in sogenannte Spezialabweichungen weiter zu zerlegen. Diese Spezialabweichungen, verursacht durch z.B. ein unterschiedliches Mischungsverhältnis der Kostenarten, können festgestellt, indem man diese bei Soll- und Istkosten feststellt, isoliert und gegenüberstellt.

Wurden die einzelnen Kostenabweichungen festgestellt, so können diese in weiterer Folge zur **Kostenoptimierung** eingesetzt werden. Dies kann verschiedene Maßnahmen nach sich ziehen:

- Die Reduzierung der Einkaufspreise durch Wechsel von Lieferanten
- Reduzierung der Materialkosten (z.B. durch Beauftragung neuer Lieferanten)
- Reduzierung der Fertigungskosten (durch Optimierung der Leistungserstellung: Anschaffung neuer Arbeitsmaschinen, Personalumstrukturierung, usw.)
- Einschränkung der Leistungsmenge

c) Plankalkulation

Da bei der Plankostenrechnung nicht nur die Kostenkontrolle, sondern auch die **Unternehmenssteuerung** eine wichtige Rolle spielt, ist die Aufbereitung der Plankosten in Form einer **Plankalkulation** notwendig. Bei der Plankalkulation handelt es sich um eine Aufstellung aller geplanten Kosten einer Leistung. Die errechneten Kosten werden dabei **detailliert dargestellt** sind in der Regel für die gesamte **Planungsperiode** gültig. Bei der Plankalkulation werden die Kosten nach den einzelnen **Kostenarten** aufgeschlüsselt und nach **Einzel-** und **Gemeinkosten** getrennt dargestellt. Die Plankalkulation kann dabei sowohl auf Vollkosten- sowie auf Teilkostenbasis erstellt werden.

Das Kalkulationsschema auf Vollkostenbasis sieht dabei folgendermaßen aus:

Materialeinzelkosten
+ Materialgemeinkosten
= Materialkosten
+ Fertigungseinzelkosten
+ Fertigungsgemeinkosten
+ Sondereinzelkosten der Fertigung
= Fertigungskosten
= Herstellkosten (= Materialkosten + Fertigungskosten)
+ Verwaltungsgemeinkosten
+ Vertriebsgemeinkosten
+ Sondereinzelkosten der Verwaltung oder des Vertriebs
Geplante Selbstkosten (= Plankosten)

Quelle: : Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 157

Hier nun das Kalkulationsschema auf Teilkostenbasis:

Materialeinzelkosten
+ variable Materialgemeinkosten
= variable Materialkosten
+ Fertigungseinzelkosten
+ variable Fertigungsgemeinkosten
+ Sondereinzelkosten der Fertigung
= Fertigungskosten
= Herstellkosten (= Materialkosten + Fertigungskosten)
+ Verwaltungsgemeinkosten
+ Vertriebsgemeinkosten
+ Sondereinzelkosten der Verwaltung oder des Vertriebs
variable Planselfbstkosten
+ fixe Plankosten
Geplante Selbstkosten (= Plankosten)

Quelle: Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 158

2.1.2. Plankostenrechnung in nichtproduktiven Bereichen

Die Kostenplanungsverfahren, die bisher erläutert wurden, können ohne Bedenken auch in jenen betrieblichen/organisatorischen **Teilbereichen** (Kostenstellen) eines Betriebs oder einer Organisation angewandt werden, in denen die Leistungserstellung durchgeführt wird, da dort die Anteile der **variablen Kosten** in der Regel größer sind wie die Anteile der **fixen Kosten**.

Anders verhält es sich jedoch in jenen Bereichen, die **nicht direkt** mit der **Leistungserstellung** befasst sind, deren Ausgaben jedoch sehr wohl zu den Kosten gezählt werden müssen, wie z.B. Verwaltung, Vertrieb, Materiallager, Forschung und Entwicklung, usw. Obwohl in diesen Bereichen der Kostenanteil der **fixen Kosten** dominierend ist, wird hier der Einfachheit halber trotzdem oft die **starre Plankostenrechnung** zur Kostenplanung eingesetzt, die nicht zwischen fixen und variablen Kosten unterscheidet. Dabei treten allerdings auch wieder die bereits zuvor erwähnten **Nachteile** bei der Feststellung der Beschäftigungsabweichung zutage. Deshalb hat man hier eigene Verfahren für die Soll-Ist-Kontrolle entwickelt, die unter dem Begriff „**Budgetierung**“ bekannt sind:

- Traditionelle Budgetierung
- Zero-Base-Budgeting
- Prozesskostenrechnung

Traditionelle Budgetierung – Bei der traditionellen Budgetierung werden die Plankosten für eine **Kostenstelle** von der Führung einer Organisation/eines Betriebs oder eines Teilbereiches davon in Form eines **Budgets** vorgegeben. Die in dem jeweiligen Bereich im Laufe der Planungsperiode entstehenden Kosten dürfen dabei die Höhe dieses Budgets nicht überschreiten. Das Budget kann sowohl als **Finanzbudget** in Form von finanziellen Mitteln aber auch als **Erfolgsbudget** in Form von **anderen Sollwerten**, wie zum Beispiel der Festlegung der Planbeschäftigung, vorgegeben sein.

Die einzuhaltenden Sollwerte können dabei auch unterschiedliche **Flexibilitätsgrade** aufweisen, die vorgeben, wie dringend diese einzuhalten sind:

- **Starres Budget** – Die Vorgaben des starren Budgets sind unbedingt einzuhalten.
- **Teilweise flexibles Budget** – Die Vorgaben können bei Änderung der Rahmenbedingungen, wie etwa des Beschäftigungsgrads, verändert werden
- **Flexibles Budget** – Die Werte passen sich den Rahmenbedingungen laufend an

Die Vergabe von Budgets muss auf die Weise erfolgen, dass dabei folgende Funktionen der Unternehmenssteuerung erfüllt werden:

- **Motivationsfunktion** – Die Vorgaben des Budgets müssen so festgesetzt sein, dass ihr Erreichen eine **Kostenersparnis** darstellt, dürfen jedoch nicht so eng gesetzt sein, dass sie **nicht erfüllbar** sind
- **Koordinationsfunktion** – Die Budgets der einzelnen Bereiche sollen zur Koordination ihrer **Tätigkeiten** und zur Erreichung der **Unternehmensziele** beitragen
- **Bewilligungsfunktion** – Die Budgetvorgaben sollen auch Vergabe der **Kompetenzen** für jene Verantwortlichen regeln, die diese Vorgaben erfüllen sollen
- **Prognosefunktion** – Das Budget soll Auskunft über die **geplanten Aktivitäten** der jeweiligen Bereich geben
- **Kontrollfunktion** – Die Budgetvorgaben sollen eine genaue und effektive **Kostenkontrolle** ermöglichen

Die **Kostenkontrolle**, sprich Budgetkontrolle, funktioniert bei der Budgetierung so ähnlich wie bei der Kostenkontrolle in den leistungserstellenden Kostenstellen. Während das Budget in der Regel für **ein Jahr** festgelegt wird (= Planungszeitraum, wird die **Abweichungsanalyse** meist monatlich (= Abrechnungsperiode) durchgeführt. Die dabei festgestellte Gesamtabweichung kann dabei allerdings nicht in eine Beschäftigungs- und eine Verbrauchsabweichung aufgeteilt werden, da keine Trennung zwischen variablen und fixen Kosten erfolgt.

In weiterer Folge werden nun die beiden anderen Formen der Budgetierung erläutert:

Zero-Base Budgeting – Das Zero-Based-Budgeting unterscheidet sich von der traditionellen Budgetierung dadurch, dass die Erstellung der Budgets **nicht** durch Plankostenberechnungen geschieht, die sich auf bereits etablierte Organisations- und Kostenstrukturen stützen, sondern dass die Budgets für jede Planungsperiode tatsächlich in allen Einzelheiten **von Grund auf** (von Null an – „Zero-Base“) **neu geplant** werden, und zwar so, als ob das Unternehmen/die Organisation gerade erst neu gegründet worden wäre.

Die Ermittlung der Budgets ist hier daher wesentlich komplexer als bei der traditionellen Budgetierung. Sie wird in folgenden **9 Schritten** erledigt:

1. **Zielformulierung** – Zuerst werden von der Unternehmens- oder Organisationsleitung sämtliche Aufgaben und Ziele definiert, die im entsprechenden Planungszeitraum anstehen. Parallel dazu werden die dafür zur Verfügung stehenden Mittel festgestellt
2. **Bildung von Entscheidungseinheiten** – Die einzelnen Aufgaben und Ziele werden untergeordneten Stellen zugeordnet, die dafür ein Budget zugewiesen bekommen
3. **Bestimmung von Leistungsniveaus** – Für die untergeordneten Stellen wird festgelegt, welche der ihnen zugewiesenen Aufgaben und Ziele unbedingt, welche im Normalfall und welche bei freien Kapazitäten zusätzlich zu erfüllen sind
4. **Formulierung alternativer Verfahren** – Die untergeordneten Stellen müssen für jedes dieser drei Leistungsniveaus Pläne ausarbeiten, wie diese am besten zu erreichen sind
5. **Erarbeitung von Entscheidungspaketen** – Die untergeordneten Stellen müssen festlegen, welche Bedingungen erfüllt sein müssen, damit Aufgaben und Ziele des jeweiligen Leistungsniveaus erfüllt werden können – daraus werden anschließend Entscheidungspakete erstellt
6. **Rangordnung für Entscheidungspakete** – Die untergeordneten Stellen definieren, wie aus ihrer Sicht die (gesamten) zur Verfügung stehenden Mittel eingesetzt werden müssen, um die jeweiligen Leistungsniveaus erreichen zu können
7. **Auswahl der Entscheidungspakete** – Die Unternehmens- oder Organisationsleitung fasst alle Entscheidungspakete der untergeordneten Stellen zusammen und entscheidet aus den daraus gewonnenen Daten über die Verteilung der zur Verfügung stehenden Mittel, sprich die Höhe der jeweiligen Budgets
8. **Festlegung von Maßnahmen** – Die Unternehmens- oder Organisationsleitung informiert alle untergeordneten Stellen und alle nachfolgenden Hierarchien über die beabsichtigte Verteilung der zur Verfügung stehenden Budgetmittel
9. **Budgetvorgaben** – Die letztgültige Entscheidung über die Verteilung der Budgetmittel wird durchgeführt; aus den Entscheidungspaketen wird ein Aktionsplan erstellt, der sämtliche zu erreichenden Leistungen und Ziele der untergeordneten Stellen enthält; Die Unternehmens- oder Organisationsleitung muss dabei die Einhaltung des Aktionsplanes überwachen

Prozesskostenrechnung – Die Prozesskostenrechnung (englischer Begriff: „Activity-based Costing“) geht von dem Grundgedanken aus, dass die Ermittlung der Plankosten in einer Kostenstelle mit überwiegend fixen Kosten über die **Planbeschäftigung** nicht optimal ist, da diese zu einer nicht verursachungsgetreuen Aufteilung der Fixkosten führt.

Die Prozesskostenrechnung versucht dieses Problem zu umgehen, indem es die durch die Leistungserstellung entstehenden Kosten nicht auf die Leistungsmenge verteilt, sondern auf die **Aktivitäten**, auch **Prozesse** genannt, die während der Leistungserstellung in den jeweiligen Kostenstellen stattfindet. Dies hat zur Folge, dass die Prozesskostenrechnung auch in jenen Kostenstellen zur Kostenplanung eingesetzt werden kann, die mit der Leistungserstellung direkt nichts zu tun haben.

Bei der Prozesskostenrechnung werden die Kosten der jeweiligen Kostenstellen den **Aktivitäten**, oder **Prozessen**, zugeordnet, die in diesen Kostenstellen innerhalb einer Planungsperiode stattfinden, z.B. in der Verwaltung: Durchführung von Buchungen. Die Maßeinheit, mit der in der Prozesskostenrechnung gerechnet wird, wird auch „**Kostentreiber**“ genannt.

Die Prozesskostenrechnung wird in folgenden Schritten durchgeführt:

1. **Tätigkeitsanalyse und Prozessdefinierung** – Als erster Schritt werden die Prozesse in den einzelnen Kostenstellen festgestellt und abgegrenzt. Im Anschluss wird geprüft, ob bestimmte Prozesse in mehreren Kostenstellen gleichzeitig vorkommen. Ist dies der Fall, werden diese zu kostenstellenübergreifenden Hauptprozessen zusammengefasst
2. **Bestimmung der Kostentreiber** – Nachdem alle Prozesse festgestellt und abgegrenzt wurden, müssen die Kostentreiber, also die Maßeinheiten, definiert werden, mit denen die Prozesse quantifiziert (= gezählt) werden können, z.B. Anzahl, Dauer, usw.
3. **Festlegung der Prozessmengen** – Als nächstes wird die Menge der jeweiligen Prozesse ermittelt, die pro Planungsperiode durchgeführt werden
4. **Planung der Prozesskosten** – Die Prozesskosten stellen jene Kosten dar, die bei der Durchführung der einzelnen Prozesse während einer Planungsperiode entstehen. Um diese zu ermitteln, ist es notwendig, alle Kostenarten und Kostenmengen festzustellen, die pro Prozess-Art während dieser Planungsperiode entstehen
5. **Ermittlung der Prozesskostensätze** – Wurden die Prozesskosten ermittelt, können die Prozesskostensätze ermittelt werden, mit denen die Kosten pro durchgeführten Prozess ermittelt werden. Die Prozesskostensätze werden durch Division der ermittelten Prozesskosten durch die ermittelten Prozessmengen ermittelt, z. B.: Die ermittelte Prozessmenge pro Periode beträgt: 5000 Buchungen pro Periode, die ermittelten Kosten für den Prozess Buchhaltung betragen € 30.000,00 pro Periode. Dies ergibt einen Prozesskostensatz von € 6,00 ($\text{€ } 30.000,00 / 5000$) pro Buchung.

6. **Kostenkontrolle** – Mit den festgestellten Prozesskostensätzen ist es nun möglich, die geplanten Sollkosten einer Abrechnungsperiode innerhalb des Planungszeitraums zu ermitteln, indem man den jeweiligen Prozesskostensatz mit der Anzahl der Prozesse der Abrechnungsperiode multipliziert. Diese werden anschließend bei der Kostenkontrolle den tatsächlich in der Abrechnungsperiode angefallenen Istprozesskosten gegenübergestellt. Konzeptionell wird hier also genauso verfahren wie bei der Kostenkontrolle der Kostenplanung auf Basis des Beschäftigungsgrads.

2.1.3. Anwendung der Plankostenrechnung auf öffentliche Körperschaften

Bei der Anwendung der Plankostenrechnung auf **öffentliche Körperschaften** gibt es eine Vielzahl von Herausforderungen, die es zu bewältigen gilt. Aufgrund der Tatsache, dass die Plankostenrechnung ursprünglich für **private Produktionsunternehmen** entwickelt wurde, kann das Konzept der Plankostenrechnung nicht eins zu eins auf den staatlichen Verwaltungsbereich übertragen werden, sondern muss diesem angepasst werden. Das ist auch der Grund, warum viele öffentliche Körperschaften bisher noch nicht auf die Plankostenrechnung für Budgetierung und Kostenplanung zurückgreifen.

Vor allen Dingen bei der **Leistungs- und Kostenplanung** ist ein signifikanter Unterschied zwischen privaten Unternehmen und öffentlichen Körperschaften zu spüren.

Bei der Festlegung der **Planungsperiode** ist diese Differenz allerdings noch nicht spürbar. Sowohl bei den meisten Unternehmen als auch bei den meisten öffentlichen Körperschaften beträgt die Kostenplanungsperiode in der Regel ein Jahr. In der Republik Österreich wird der sogenannte **Finanzrahmen** jedoch gleich für die nächsten vier Kalenderjahre festgelegt, der später noch näher erläutert wird.

Der erste gravierende Unterschied kommt aber bereits bei der Leistungsplanung zum Vorschein. Öffentliche Körperschaften bieten, im Gegensatz zu vielen Privatunternehmen, in der Regel als Leistungen keine Produktionsgüter oder Handelswaren, sondern beinahe ausschließlich **Dienstleistungen** an. Diese Dienstleistungen werden wiederum oftmals nicht direkt an einen Dritten (z.B. den Bürgern) erbracht, sondern sind vielfach Teil von Leistungen anderer staatlicher Stellen oder sind mit anderen Leistungen eng verzahnt und werden deshalb für sich allein gesehen oftmals gar nicht als Leistung wahrgenommen.

Zum Beispiel stellt die Erhebung von Steuern durch Finanzämter bereits eine eigene Leistung dar (auch wenn dies von vielen Steuerzahlern nicht so wahrgenommen wird), wobei die erhobenen Steuern dann erst zur Erstellung anderer Leistungen herangezogen werden, z.B. Straßenbau, Bildung, Sozialleistungen, usw. Erschwerend kommt hinzu, dass ein erheblicher Teil der staatlichen Leistungen aus **Verwaltungstätigkeiten**, sprich „Bürokratie“, besteht, bei denen die Abgrenzung der einzelnen Leistungen voneinander besonders schwierig ist.

Allerdings wird die Leistungsplanung im staatlichen Sektor wieder durch die Tatsache erleichtert, dass entsprechende Planungen im Marketingbereich bezüglich Absatzmengen, Werbung, usw. entfallen können, da die Leistungen **nicht am freien Markt** angeboten werden und daher keinen Wettbewerbsbedingungen ausgesetzt sind.

Schwieriger noch wie die Definition ist jedoch die Quantifizierung der Leistungen, d.h. die **Definierung der Leistungsmenge** bzw. Festlegung der Planbeschäftigung. Staatliche Leistungen bestehen, wie bereits erwähnt, nicht aus Produktionsgütern oder Handelswaren, sondern überwiegend aus Dienstleistungen (z.B. die Gewährleistung der öffentlichen Sicherheit durch die Polizei). Da diese Dienstleistungen nicht zeitlich abgrenzbar sind, kann bei dieser Form von Leistungen die Planbeschäftigung auch nicht anhand der Leistungsmenge gemessen werden, sondern muss anhand der **Leistungsqualität** bestimmt werden.

Für die Bestimmung der **Leistungsqualität** ist es erforderlich, dass ein effizientes **Qualitätsmanagement** in den öffentlichen Körperschaften, in denen die Leistungen erbracht werden, eingeführt wird. Die Messung der Qualität von staatlichen Dienstleistungen wird dabei über **Indikatoren** durchgeführt. Diese Indikatoren variieren je nach Art der staatlichen Leistung. Beispiele für Indikatoren für die Bestimmung der Leistungsqualität von staatlichen Dienstleistungen sind: **Kriminalitätsrate** – bei der Gewährleistung der inneren Sicherheit oder **Arbeitslosenquote** – bei der Arbeit des Arbeitsministeriums oder Wirtschaftswachstum – bei der Wirtschaftspolitik.

Beide Formen der staatlichen Leistungen haben also gemeinsam, dass diese von ihrer Charakteristik her als **Gemeinkosten** zu betrachten sind. Aus der fehlenden Leistungsmenge kann zudem abgeleitet werden, dass staatliche Leistungen aus überwiegend fixen Kosten bestehen. Daher ist die Kostenplanung in staatlichen Bereichen am ehesten mit

der **Kostenplanung in nichtproduktiven Bereichen** zu vergleichen ist. Dementsprechend ist in öffentlichen Körperschaften auch die **Budgetierung** die am besten zur Anwendung geeignete Form der Plankostenrechnung.

Bei der Budgetierung im öffentlichen Bereich liegen die **Einteilung der Budgets** und die Festlegung der **Budgethöhe** im Normalfall bei der jeweiligen Finanzbehörde (z.B. Finanzministerium, Finanzstadtrat, usw.). Die zuvor durch Steuern erhobenen finanziellen Mittel werden dabei im Zuge von **Verhandlungen** zwischen der Finanzbehörde und den für die Erbringung der staatlichen Leistungen verantwortlichen Ressorts (z.B. Innen-, Justiz-, Gesundheitsressort) aufgeteilt. Die Budgets werden, genau wie in der Privatwirtschaft, meist für je ein Jahr festgelegt. Wurden die Verhandlungen erfolgreich abgeschlossen, so ist für die Genehmigung des ausverhandelten Budgetplans in der Regel das jeweilige Legislativorgan (z.B. Parlament, Landtag, Senat, usw.) zuständig. Soweit ist die **Kostenplanung** in öffentlichen Bereichen durchaus mit den Vorgängen in den nichtproduktiven Bereichen von Betrieben der Privatwirtschaft vergleichbar.

Weitaus größere Unterschiede gibt es allerdings bei der **Kostenkontrolle**. Im staatlichen Bereich entspricht die **Abrechnungsperiode** meist der Planungsperiode, eine unterjährige Kostenkontrolle findet entweder gar nicht oder nur ressortintern statt. Ebenfalls ressortintern werden die **Istkosten** der Abrechnungsperiode berechnet. Eine Kostenkontrolle wird innerhalb des jeweiligen Ressorts durchgeführt, es gibt allerdings auch externe Kontrollen. Meist führt das jeweilige Legislativorgan eine Kostenkontrolle in einem **Budgetausschuss** durch. Auch führt oft ein **Rechnungshof** in unregelmäßigen Abständen eine Kostenkontrolle in Verbindung mit einer Qualitätskontrolle der erbrachten Leistungen durch.

Eine gewisse Kontrollfunktion erfüllen allerdings auch die **Öffentlichkeit** bzw. **die Medien**, die dadurch in indirekter Weise bei der Kostenkontrolle und an der Gestaltung der Budgets mitwirken. Die durch die Bevölkerung getragene Kostenkontrolle ist jedoch stark von subjektiven bzw. politischen Einflüssen geprägt, da für die eine Bevölkerungsschicht bestimmte staatliche Leistungen wichtiger sind als für die andere (z.B. Pensionen für Pensionisten). Weiters werden die Kosten von staatlichen Leistungen in der Bevölkerung eher mit den Kosten vergangener Abrechnungsperioden verglichen, diese Kostenkontrolle ist also eher **vergangenheitsorientiert**. Deshalb ist eine objektive Kostenkontrolle durch Medien und Bevölkerung eher nicht gegeben.

Die **Plankalkulation** geschieht im staatlichen Bereich in Form von Berichten, die sowohl an die Ressortleiter als auch an die Finanzbehörde und an das jeweilige Legislativorgan ergehen. In der Vergangenheit wurde hier oft nur ein Jahresbericht vorgelegt, was die Kontroll- und Entscheidungsmöglichkeiten für die jeweiligen Stellen erheblich einschränkte. Neuerdings werden in Anlehnung an die Entwicklungen in der Privatwirtschaft aber auch zunehmend Budgetberichte erstellt und ausgegeben.

2.2. Das Budget- und Kostenrechnungssystem in Österreich – Ist-Situation und Reformen

Um eine Vergleichbarkeitsanalyse zwischen dem Konzept der **Plankostenrechnung** und dem **gegenwärtigen Kostenplanungssystem** der Republik Österreich anstellen zu können, ist es nun notwendig, dieses System genau zu beleuchten und Funktion sowie Ablauf der Budgetierung und Finanzgebarung der Republik Österreich auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene zu erörtern.

Auch beachtet werden muss dabei der momentan laufende Transformationsprozess, die **Haushaltsrechtsreform**, die im Jahr 2013 die Einführung einer wirkungsorientierten Kostenrechnung abschließen soll.

Zuerst jedoch muss das grundlegende Kostenplanungs- und Haushaltsführungskonzept der Republik Österreich, die **Kameralistik**, vorgestellt werden, um Funktionen und Abläufe des österreichischen Budget- und Kostenrechnungssystems auch nachvollziehen zu können:

2.2.1. Die Kameralistik – Das ursprüngliche Haushaltssystem Österreichs

Die Kameralistik ist das ursprünglich angewandte Kostenplanungs- und Haushaltssystem der Republik Österreich. Es wurde ursprünglich im **18. Jahrhundert** entwickelt und wurde seither im gesamten deutschsprachigen Raum in den **öffentlichen Verwaltungskörpern** angewandt, bis sie in den letzten 20 Jahren durch Reformen immer mehr durch neue Kostenrechnungs- und Kostenplanungssysteme abgelöst wurde.

a) Definition

Die Kameralistik ist die in der öffentlichen Verwaltung durchgeführte Form der Buchhaltung. Der Ausdruck "**Kameralistik**" (latein.: „camera“) beruht auf der historischen Entwicklung der öffentlichen Buchführung. Im Gegensatz zu der in der Privatwirtschaft verwendeten, kaufmännischen **doppelten Buchführung** (auch „Doppik“ genannt), die dem Steuerrecht entspricht, werden die **Einnahmen und Ausgaben** in der Kameralistik zum Zeitpunkt des tatsächlichen Eingangs bzw. Ausgangs dargestellt.

b) Aufgaben und Ziele

Die Aufgabe der Kameralistik ist es, sämtliche **Zahlungsströme**, d.h. die Einnahmen und Ausgaben eines Verwaltungsobjekts zu erfassen. Diese Aufzeichnungen können sowohl als **Kontroll- und Informationsinstrument** für die Ausgabendeckung als auch als **Steuerungsinstrument** für die „Inputs“ (Steuerung der Einnahmen) verwendet werden. Darüber hinaus gibt es allerdings auch begrenzte Möglichkeiten einer „Output“-Steuerung (Steuerung der Ergebnisse), etwa durch die Formulierung von Zielen und Kennzahlen. Das zentrale Steuerungsinstrument bildet der sogenannte „**Haushaltsplan**“, in dem alle Einnahmen und Ausgaben gegenübergestellt werden. Die Einhaltung des Haushaltsplans stellt, zusammen mit dem Erreichen der Ausgabendeckung (durch die Einnahmen) das wichtigste Ziel der Kameralistik dar.

Die sogenannte „**erweiterte**“ **Kameralistik**, auch „moderne“ Kameralistik genannt, ist eine Weiterentwicklung der einfachen Kameralistik. In dieser werden neben dem Haushaltsplan auch eine Reihe betriebswirtschaftlicher Elemente, wie etwa Kosten- und Leistungsrechnung, Controllinginstrumente oder Produkthaushalte eingeführt.

c) Funktionsprinzip

Das Prinzip der Kameralistik baut, wie bereits erwähnt, auf die Aufzeichnung von **Zahlungsströmen** auf, die in einem Haushaltsplan veranschlagt werden. Dieser **Haushaltsplan** wird für einen bestimmten Zeitraum (Haushaltsjahr), meist in Form eines **Gesetzes**, von den jeweiligen politischen Organen einer öffentlichen Körperschaft (Gemeinderat, Landtag, Parlament) beschlossen.

Die Aufzeichnungen der Zahlungsströme werden, im Gegensatz zur Doppik, auf lediglich einseitigen Konten geführt, auf denen sowohl Einnahmen als auch Ausgaben vermerkt werden. Dieses System ermöglicht zu jedem Zeitpunkt innerhalb eines Jahres die Überprüfung der Ausschöpfung des finanziellen Rahmens bzw. die Feststellung der noch zur Verfügung stehenden Mittel.

2.2.2. Funktion und Ablauf der Budgetplanung in Österreich

In Österreich gibt es bezüglich Form und Gliederung der Haushalts- und Wirtschaftsführung keine einheitliche gesetzliche Regelung.

Während es auf Bundesebene sehr wohl verschiedene Gesetze gibt, die Budgetierung und Finanzgebarung regeln (**Bundeshaushaltsgesetz – BHG, Bundesfinanzgesetz – BFG und Bundesfinanzrahmengesetz – BFRG**), fehlen für die Bundesländer und die Gemeinden bzw. den Gemeindeverbänden entsprechende gesetzliche Bestimmungen. Da jedoch für die Aufrechterhaltung der **Steuerungs-, Kontroll- und Informationsfunktion** der Haushalts- und Budgetpläne eine gewisse Transparenz und Einheitlichkeit von großer Bedeutung sind, haben der Bundesminister für Finanzen sowie der Rechnungshof die Möglichkeit, Ländern und Gemeinden per Verordnung die Vereinheitlichung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen zumindest soweit vorzuschreiben, wie dies für eine entsprechende Vergleichbarkeit erforderlich ist. So heißt es in **§ 16 Abs. 1 des Bundesverfassungsgesetzes 1948**:

„Der Bundesminister für Finanzen kann im Einvernehmen mit dem Rechnungshof Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist. Der Bundesminister für Finanzen ist berechtigt, sich die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften vorlegen zu lassen und Auskünfte über deren Finanzwirtschaft einzuholen.“²

Aus diesem Grund haben Bund, Länder und Gemeinden im Jahr 1974 in gemeinsamen Verhandlungen die sogenannte **„Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung“ (VRV)** beschlossen. Diese Verordnung regelt Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbänden und ist für diese verbindlich.

² www.ris.bka.gv.at, Bundesrecht, Bundesgesetzblatt Nr. 45/1948, 19. August 2011

Nun werden die Funktionen und Abläufe der Budgetplanung in Österreich sowie zugrundeliegenden Gesetze beleuchtet.

a. Gesetzliche Vorgaben für die Budgetplanung auf Bundesebene

Das Budget der Bundesverwaltung der Republik Österreich wird jährlich für jeweils ein Finanzjahr, das einem Kalenderjahr entspricht, vom Nationalrat (d.h. dem Parlament) auf Vorschlag der Bundesregierung (dem sogenannten Bundesvoranschlag) beschlossen. Darin sind die für das jeweilige Jahr vorgesehenen Einnahmen (z.B. durch Steuern) und die in diesem Jahr anfallenden staatlichen Ausgaben enthalten.

Für den Beschluss des Haushalts gelten laut Bundesverfassung dabei folgende rechtlichen Grundsätze:

- a. **Einjährigkeit** – das Bundesbudget gilt in der Regel für ein Jahr
- b. **Verbindlichkeit** – die Bundesverwaltung ist an die Budgetansätze gebunden; bei außerplanmäßigen Ausgaben ist eine gesetzliche Ermächtigung erforderlich
- c. **Einheitlichkeit** – es dürfen keine Nebenhaushalte gebildet werden
- d. **Vollständigkeit** – alle Einnahmen und Ausgaben müssen im Budget aufscheinen
- e. **Bruttobudgetierung** – getrennte Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben und Veranschlagung in voller Höhe
- f. **Budgethoheit** – der Nationalrat beschließt das jährliche Budget. Die zweite Parlamentskammer, der Bundesrat, wirkt dabei nicht mit
- g. **Gleichgewicht** – das Budget stützt die Konjunktur in Phasen des Wirtschaftsabschwungs und verhindert die Überhitzung der Wirtschaft in Hochkonjunkturphasen

Die gesetzlichen Regeln, nach denen die Budgetierung und Haushaltsplanung eingehalten werden müssen, sind im sogenannten **Bundeshaushaltsgesetz (BHG)** geregelt. Der jährliche Beschluss des Budgets geschieht durch den Erlass des sogenannten **Bundesfinanzgesetzes (BFG)**. Des Weiteren muss dabei seit dem Jahr 2009 ein Finanzrahmen eingehalten werden, in dem Obergrenzen in den einzelnen Teilbereichen des beschlossenen Budgets festgeschrieben sind. Diese Obergrenzen werden durch den Beschluss des sogenannten **Bundesfinanzrahmengesetzes (BFRG)** festgelegt.

Auf den folgenden Seiten werden nun die genauen Inhalte der erwähnten Gesetze und der Ablauf ihrer Vollziehung erläutert.

Die Richtlinien und Kompetenzen für die Haushaltsführung werden im **Bundeshaushaltsgesetz (BHG)** geregelt, das seit dem 01. Januar 1987 in Kraft ist. Es gilt für alle Organe (= Verwaltungsträger) des Bundes, die an der Haushaltsführung beteiligt sind. Das BHG regelt im Allgemeinen folgende Bereiche:

- Veranschlagung
- Einnahmen-, Ausgaben-, Bundesvermögens- und Schuldengebarung
- Anordnungen im Gebarungsvollzug
- Zahlungsverkehr
- Verrechnung
- Innenprüfung
- Rechnungslegung
- Bundesrechnungsabschluss

Das Bundesfinanzgesetz ist in 14 Abschnitte mit verschiedenen **Themenbereichen** aufgeteilt. Hier folgt eine Zusammenfassung der einzelnen Regelungen:

Allgemeine Bestimmungen – Die allgemeinen Bestimmungen des Bundeshaushaltsgesetzes besagen, dass die Haushaltsführung einerseits dem Ziel dienen soll, die verwendeten Geldmittel auf **Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit** sowie der Wahrung des „**wirtschaftlichen Gleichgewichts**“ hin zu überprüfen. Mit dem wirtschaftlichen Gleichgewicht ist dabei ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Beschäftigtenstand, stabilem Geldwert, Wirtschaftswachstum und dem wirtschaftlichen Gleichgewicht gemeint. Andererseits wird geregelt, dass bei einer unterjährigen Abweichung der Einnahmen und Ausgaben von den veranschlagten Werten entsprechende **Konjunkturausgleichsmaßnahmen** und **Budgetbindungen** in die Wege zu leiten sind. Weiters wird bestimmt, dass das Budget jeweils immer für ein **Finanzjahr** (= Kalenderjahr) gültig ist.

Organe der Haushaltsführung – Das Gesetz teilt die Organe der Haushaltsführung in anordnende und ausführende Organe auf. Bei den anordnenden Organen wird zwischen haushaltsleitenden (=Bundesministerien, Bundeskanzleramt, usw.) und rein anweisenden Organen unterschieden, denen von den haushaltsleitenden Organen Aufgaben übertragen wurden. Das ausführende Organ ist die Buchhaltungsagentur des Bundes, ein privatrechtliches Unternehmen in Staatsbesitz, das seit 2004 die Buchhaltung für die anordnenden Organe übernimmt.

Die haushaltsleitenden Organe haben die Aufgabe, die voraussichtlichen **Einnahmen** und **Ausgaben** zu ermitteln, den Finanzrahmen zu setzen und das jeweilige Budget ihres Bereichs zu veranschlagen.

Die anweisenden Organe haben eine **Kassa** für die Abwicklung und Überwachung des Zahlungsverkehrs einzurichten und gegebenenfalls **Zahlstellen** für den Bargeldverkehr einzurichten. Weiters können **Wirtschaftsstellen** für die Verwaltung der jeweiligen unbeweglichen und beweglichen Wirtschaftsgüter eingerichtet werden.

Finanzrahmen und Budgetobergrenzen – Das Gesetz schreibt seit dem Inkrafttreten der ersten Etappe der Haushaltsrechtsreform im Jahr 2009, auf die später noch eingegangen wird, einen sogenannten **Finanzrahmen** vor. In diesem Finanzrahmen sind erstmals verbindliche **Budgetobergrenzen** für die einzelnen Verwaltungsbereiche enthalten. Ebenfalls wird vorgeschrieben, dass bei einer jeden neuen Verordnung oder Gesetzesänderung auch die Auswirkungen auf das jeweilige Budget bekannt zu geben sind. Dazu wird auch die Einrichtung eines **Budget- und Personalcontrolling** zur Steuerung des Ressourceneinsatzes vorgeschrieben.

Bundesvoranschlag und Personalplan – Vorgeschrieben werden ebenso der sogenannte **Bundesvoranschlag** sowie der **Personalplan**, die die im kommenden Finanzjahr erwarteten Einnahmen und Ausgaben bzw. die höchstzulässige Personalkapazität für das jeweilige Organ bzw. Bundesministerium enthalten. Diese werden später im **Bundesfinanzgesetz** zusammengefasst und dem Parlament zur Abstimmung vorgelegt.

Eine Besonderheit beim Bundesvoranschlag ist dabei die sogenannte „**Flexibilisierungsklausel**“, durch die potentielle Mehrausgaben, die durch mehrjährige Finanzvorhaben (Projekte, Bauvorhaben, usw.) verursacht wurden, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen durch entsprechende Rücklagen gedeckt werden können.

Die haushaltsleitenden Organe müssen dem Bundesminister für Finanzen einen **Monatsvoranschlag** mit den im Folgemonat zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben übermitteln. Der Bundesminister selbst muss dem Parlament jährlich einen **Förderungsbericht**, in dem alle im Finanzjahr vergebenen finanziellen Förderungen aufgelistet sind, vorlegen.

Bundesvermögen – Die Beschaffung von Anlage- und Umlaufvermögen auf Bundesebene obliegt den anweisenden Organen. Eine Ausnahme bildet hier der Erwerb von Beteiligungen an privatrechtlichen Unternehmen. Bei einem solchen ist sowohl die Zustimmung des Bundesministers für Finanzen einzuholen als auch sicherzustellen, dass der Bund einen „**angemessenen Einfluss**“ im Aufsichtsorgan des entsprechenden Unternehmens erhält.

Die Zustimmung **per Gesetz** ist erforderlich, wenn erstens die Ausgabe für eine Beteiligung mehr als **0,05 %** der vorgesehen Gesamtausgabensumme des aktuellen Bundesfinanzgesetzes beträgt oder wenn zweitens beabsichtigt wird, eine Beteiligung von über **50 %** an einem Unternehmen zu erwerben. Der Bundesminister für Finanzen verfügt außerdem über das bewegliche sowie unbewegliche Vermögen des Bundes.

Budgetüberschreitungen, Haftungen und Schulden – Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Bundesminister für Finanzen Budgetüberschreitungen zustimmen oder für den Bund Haftungen übernehmen. Er hat darüber dem Nationalrat **vierteljährlich** zu berichten. Ab bestimmten **Wertgrenzen** obliegt es dem Parlament jedoch selbst, Haftungen zu übernehmen oder Finanzschulden einzugehen. Umgesetzt werden die Kreditoperationen, ebenso wie das Kassenmanagement, von der **Bundesfinanzierungsagentur**. Auch der **Rechnungshof** ist an der Schuldenpolitik beteiligt, da dieser alle Urkunden über die Finanzschulden des Bundes gegenzeichnen muss.

Zahlungsverkehr und Verrechnung – Das **ausführende Organ** des Bundes darf hinsichtlich seines Zahlungs- und Verrechnungsauftrags Einnahmen annehmen, Ausgaben leisten sowie die entsprechenden Verrechnungen durchführen. Ebenso dürfen sie „Sachen“ (Vermögenswerte) annehmen und abgeben.

Der Zahlungsverkehr ist dabei grundsätzlich **bargeldlos** abzuwickeln, und zwar über das **Hauptkonto** des Bundes bei der **Österreichischen Postsparkasse**. Für die anweisenden Organe sind dafür entsprechende **Sub- und Nebenkonto**n bereitzustellen. Grundsätzlich ist die Verrechnung **voranschlagswirksam** durchzuführen. Davon ausgenommen sind nur Abgaben und Abgabenzuschläge, die der Bund für andere öffentliche Rechtsträger einhebt sowie Ausgaben und Einnahmen durch die Anlage von Wertpapieren und anderen Anlageformen und damit verbunden Spesen und Zinsen.

Rechnungslegung und -prüfung – Die haushaltsleitenden Organe haben eine **Kosten- und Leistungsrechnung** als Kontroll-, Steuerungs- und Planungsinstrument zu führen, können diese allerdings auch an die anweisenden Organe delegieren. Die anweisenden Organe haben indes **Monatsnachweisungen** zu erstellen, die Monatsvoranschlagsbeträge, die monatlichen Einnahmen und Ausgaben sowie Unterschieds- und Endbestände von Forderungen, Verbindlichkeiten, Berechtigungen und Schulden enthalten. Ebenso müssen sie eine monatliche **Kassenabrechnung** führen. Zum Abschluss eines jeden Finanzjahres haben die anweisenden Organe folgende Abschlussrechnungen aufzustellen:

Voranschlagsvergleichsrechnung – eine nach Einnahmen und Ausgaben getrennte Auflistung der Voranschlagsbeträge, Zahlungen, Unterschiedsbeträge und Endbestände an Berechtigungen und Verpflichtungen sowie Forderungen und Schulden

Jahresbestandsrechnung – eine Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden des Bundes

Jahreserfolgsrechnung – eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des abgelaufenen Jahres

Zuletzt ist vonseiten des Rechnungshofes am Jahresende noch der **Bundesrechnungsabschluss** zu erstellen. Darin enthalten sind die **Voranschlagsvergleichsrechnung**, eine Vermögens- und Schuldenrechnung des Bundes sowie der vom Bund verwalteten Rechtsträger, die **Jahreserfolgsrechnung**, und die **Abschlussrechnungen** der vom Bund verwalteten Rechtsträger.

a) **Funktion und Ablauf der Budgetplanung auf Bundesebene**

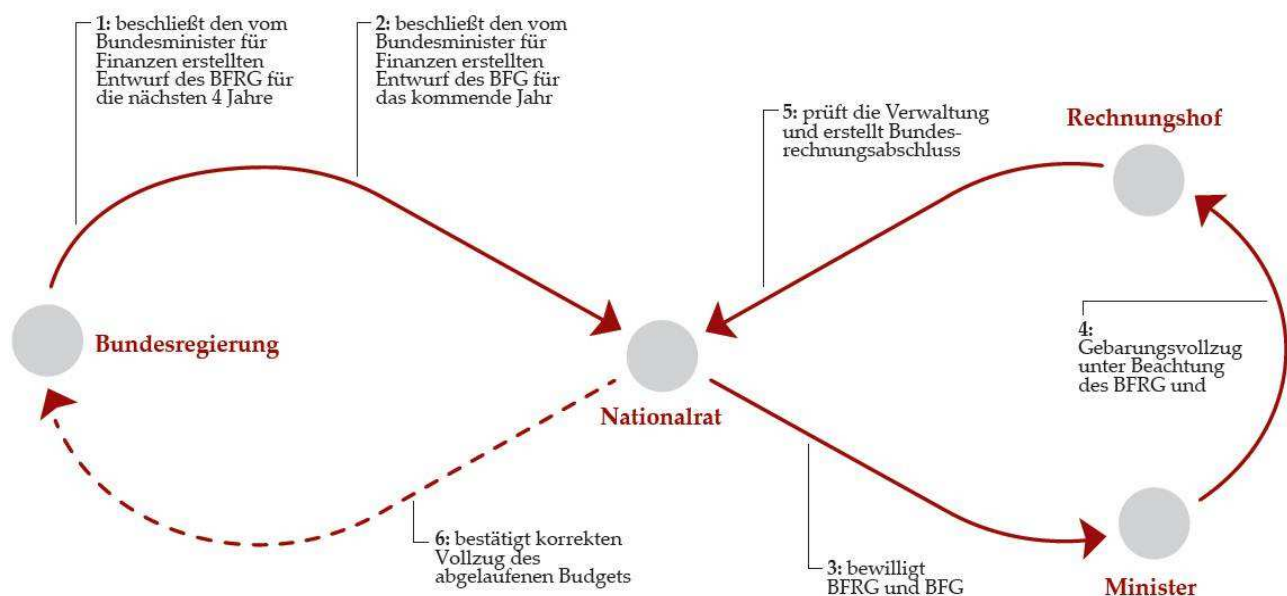
Vor Beginn eines jeden Finanzjahres, das einem Kalenderjahr entspricht, gibt der Bundesminister für Finanzen Vorgaben in Form von **Budgetrichtlinien** heraus, auf deren Grundlage die einzelnen Bundesministerien die Budgetvoranschläge für ihren jeweiligen Bereich erstellen. Aus diesen erstellt der Bundesminister für Finanzen dann den Entwurf für das Budget des nächsten Jahres, das, wie bereits zuvor erwähnt, in Form des **Bundesfinanzgesetzes (BFG)** zu beschließen ist.

Dieser Entwurf muss zur Umsetzung zuerst vom **Ministerrat** der Bundesregierung abgesegnet und daraufhin bis spätestens zehn Wochen vor Ablauf des vorherigen Finanzjahres dem **Nationalrat**, dem Parlament der Republik Österreich, zur Abstimmung vorgelegt werden.

Wird diese Frist nicht eingehalten, so kann der Entwurf alternativ auch durch Antrag der **Abgeordneten** selbst eingebracht werden. Die zweite Parlamentskammer, der Bundesrat, hat beim Beschluss des Budgets **kein** Mitwirkungsrecht.

Nach Ablauf eines jeden Finanzjahres wird vom **Bundesrechnungshof**, dem von der Regierung unabhängigen Rechnungsprüfungsorgan der Republik Österreich, der **Bundesrechnungsabschluss** erstellt, welcher die Grundlage für die endgültige Budgetkontrolle des Nationalrates bildet.

Graphische Darstellung der Budgeterstellung



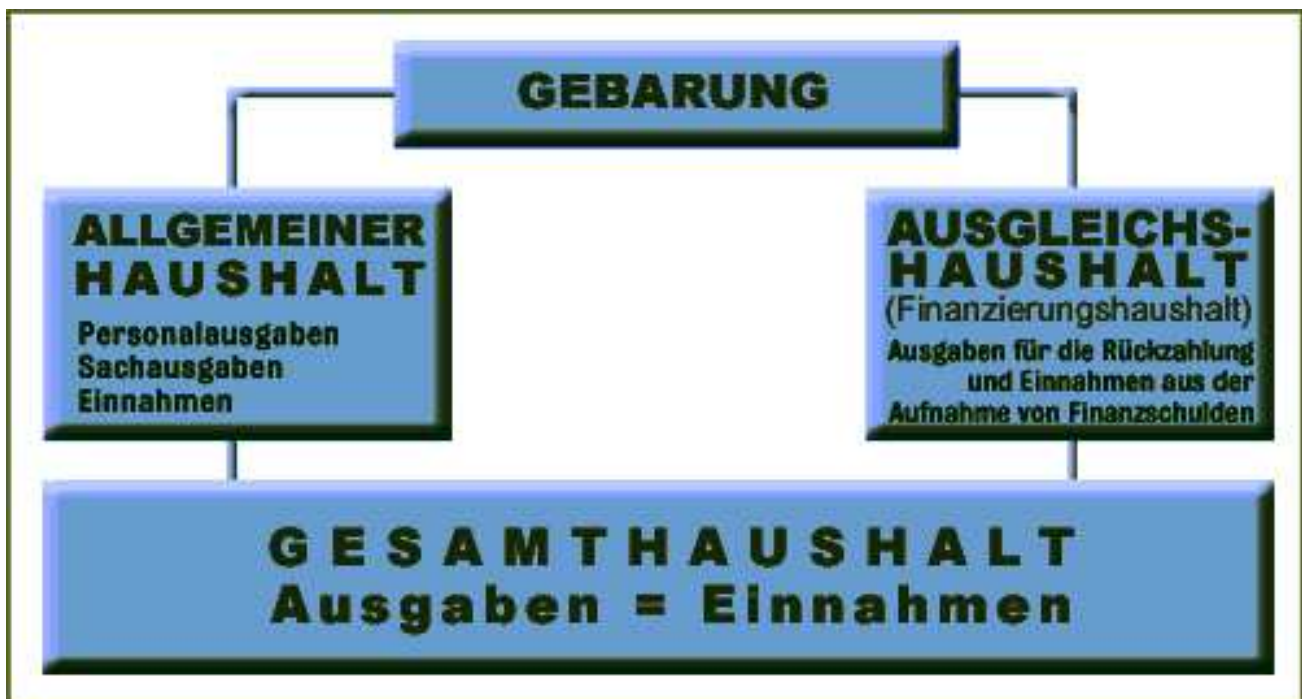
Quelle: https://www.bmf.gv.at/Budget/AllgemeineInformati_11537/DerBudgetkreislauf/_start.htm, 23. August 2011

Das Bundesfinanzgesetz (BFG) – Das Bundesfinanzgesetz ist die gesetzliche Form des Budgets. Für dessen Vollzug, d.h. die Einhaltung, sind die einzelnen **Bundesminister**, im Besonderen aber der **Bundesminister für Finanzen**, der für die Gesamtführung des Haushalts zuständig ist, verantwortlich.

Als **Steuerungs-** und **Kontrollinstrumente** dienen dabei sowohl der bereits zuvor erwähnte **Monatsvoranschlag** der einzelnen Bundesminister mit den zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben als auch ihr **Budget-** und **Personalcontrolling**, das diese laut Bundeshaushaltsgesetz ebenfalls führen müssen.

Das Bundesfinanzgesetz besteht aus **fünf Anlagen**, sprich Kapiteln: dem **Bundesvoranschlag (BVA)**, dem **Personalplan**, **Teilheften** und **Arbeitsbehelfen** sowie dem **Budgetbericht**:

Der Bundesvoranschlag – Der **Bundesvoranschlag** enthält die systematische Zusammenstellung der für das nächste Finanzjahr voraussichtlich zu leistenden **Ausgaben** und die zu deren Deckung erforderlichen **Einnahmen**. Die im BVA festgelegten Beträge dürfen nur unter bestimmten Voraussetzungen überschritten werden. Der Bundesvoranschlag besteht aus dem **allgemeinen Haushalt** und dem **Ausgleichshaushalt**. Die Ausgaben werden entweder durch **Steuer-** oder **Gebühreneinnahmen** oder durch die Aufnahme von Finanzschulden finanziert.



Quelle: https://www.bmf.gv.at/Budget/AllgemeineInformati_11537/GliederungdesBudgets/_start.htm, 24.08.2011

Die **Einnahmen** und **Ausgaben** werden weiters in verschiedene Untergliederungen unterteilt, die jeweils einer zu finanzierenden **Behörde** (z. B. Bundeskanzleramt, Verfassungsgerichtshof, usw.) oder einem **Aufgabenbereich** entsprechen (z.B. Justiz, Gesundheit, Landesverteidigung, usw.).

Zur Veranschaulichung folgt hier eine Aufstellung aus dem **Bundesvoranschlag des Jahres 2012** mit den einzelnen Untergliederungen und den entsprechend festgelegten Einnahmen und Ausgaben:

Untergliederung	veranschlagte Ausgaben	veranschlagte Einnahmen
Präsidentschaftskanzlei	€ 8.102.000	€ 26.000
Bundesgesetzgebung	€ 173.916.000	€ 3.698.000
Verfassungsgerichtshof	€ 12.684.000	€ 579.000
Verwaltungsgerichtshof	€ 16.940.000	€ 106.000
Volksanwaltschaft	€ 7.377.000	€ 191.000
Rechnungshof	€ 30.891.000	€ 92.000
Bundeskanzleramt	€ 344.038.000	€ 5.030.000
Inneres	€ 2.473.882.000	€ 111.987.000
Äußeres	€ 422.815.000	€ 3.667.000
Justiz	€ 1.185.854.000	€ 812.909.000
Militär/Sport	€ 2.240.344.000	€ 49.621.000
Finanzverwaltung	€ 1.215.885.000	€ 152.269.000
Öffentliche Abgaben	-	€ 43.736.825.000
Arbeit	€ 6.191.291.000	€ 5.003.052.000
Soziales/Konsumentenschutz	€ 3.025.691.000	€ 10.415.000
Sozialversicherung	€ 10.223.000.000	€ 22.003.000
Pensionen	€ 8.895.477.000	€ 1.632.293.000
Gesundheit	€ 946.048.000	€ 58.466.000
Familie und Jugend	€ 6.331.051.000	€ 6.239.871.000
Unterricht, Kunst und Kultur	€ 8.015.139.000	€ 90.149.000
Wissenschaft u. Forschung	€ 3.847.532.000	€ 6.875.000
Wirtschaft (Forschung)	€ 100.800.000	€ 2.000
Verkehr, Innovation, Technologie (Forschung)	€ 382.400.000	€ 8.000
Kunst und Kultur	-	-
Wirtschaft	€ 447.499.000	€ 170.496.000
Verkehr, Innovation, Technologie	€ 2.971.307.000	€ 482.104.000
Land, Forst- und Wasserwirtschaft	€ 2.144.592.000	€ 204.411.000
Umwelt	€ 987.453.000	€ 360.771.000
Finanzausgleich	€ 768.890.000	€ 501.871.000
Bundesvermögen	€ 1.723.883.000	€ 1.352.482.000
Finanzmarktstabilität	€ 80.202.000	€ 984.085.000
Kassenverwaltung	€ 335.597.000	€ 3.321.690.000
Finanzierungen, Währungstauschverträge	€ 90.253.969.000	€ 91.396.525.000

Quelle: Bundesfinanzgesetz 2012 – BGBl. I, Nr. 110, ausgegeben am 30. November 2011

Der Personalplan – Der Personalplan gibt die Personalkapazitäten für das jeweilige Finanzjahr wieder. Im Personalplan werden für jede im Bund angestellte Person die erforderlichen Geldmittel festgehalten.

Teilhefte und Arbeitsbehelfe – Die **Teilhefte** enthalten Detailinformationen zu den einzelnen Untergliederungen des Bundesvoranschlags. Die **Arbeitsbehelfe** hingegen enthalten Erläuterungen und Beilagen zur besseren Übersichtlichkeit.

Der Budgetbericht – Der Budgetbericht wird von der Bundesregierung erstellt und dem Nationalrat zu Beginn der parlamentarischen Beratungen über den Entwurf des Bundesfinanzgesetzes übergeben. Er dient dazu, den Nationalrat über Lage, Rahmenbedingungen und Entwicklung des Bundeshaushaltes zu informieren.

Neben dem Bundesfinanzgesetz, dem jährlich festgelegten Budget, gibt es seit der Umsetzung der ersten Etappe der Haushaltsrechtsreform auch das **Bundesfinanzrahmengesetz (BFRG)**. In diesem Gesetz werden die **gesetzlichen Obergrenzen**, d.h. die finanziellen Spielräume für das Budget für jeweils vier Finanzjahre festgelegt. Wie der **Bundesvoranschlag** des BFG ist auch das BFRG in Untergliederungen eingeteilt. Festgelegt sind dabei folgende Rubriken:

- Recht und Sicherheit
- Arbeit, Soziales, Gesundheit und Familie
- Bildung, Forschung, Kunst und Kultur
- Wirtschaft, Infrastruktur und Umwelt
- Kassa und Zinsen

Die im Bundesfinanzrahmengesetz festgelegten Obergrenzen dürfen weder bei der **Erstellung** des Budgets (Bundesfinanzgesetzes) noch bei dessen Vollzug überschritten werden. Dabei gibt es allerdings einige **Ausnahmen**:

- In Bereichen, in denen es konjunkturelle Schwankungen gibt oder die vom Abgabeaufkommen abhängen sowie
- bei Ausgaben, die von der EU refundiert werden und
- bei Ausgaben für die gesetzliche Krankenversicherung bzw. Pensionsversicherung gibt es variable Ausgabengrenzen;
- Ausgaben für die Rückzahlung von Finanzschulden sowie für
- Geldverbindlichkeiten zur vorübergehenden Kassenstärkung oder
- Ausgaben infolge eines Kapitalaustausches bei Währungstauschverträgen sind von der Erfassung im BFRG gänzlich ausgenommen

Obwohl die Regelungen im BFRG jeweils vier Finanzjahre umfassen, muss es dem Nationalrat jährlich zum Beschluss vorgelegt werden. Die Planungen werden dabei jeweils um ein weiteres Finanzjahr ergänzt.

Dem Gesetz beigelegt ist dabei auch der sogenannte **Strategiebericht**, der die Öffentlichkeit über die budget- und wirtschaftspolitischen Ziele sowie die wirtschaftliche Entwicklung für den jeweiligen Zeitraum informieren soll.

b) Funktion und Ablauf der Budgetplanung auf Landes- und Gemeindeebene

Die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) in ihrer letzten geltenden Fassung von 1997 regelt, wie bereits am Anfang des Kapitels erwähnt, die **Haushaltssystematik** der Länder und Gemeinden (sowie Gemeindeverbänden) der Republik Österreich. Die Haushaltssystematik legt dabei **Struktur**, **Informationstiefe** und **Informationsbreite** der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse fest, mit dem Ziel, eine **weitgehende Vergleichbarkeit** zu gewährleisten.

Diese ist notwendig, um die Erstellung von **Finanzstatistiken** zu ermöglichen (in Österreich ist die Bundesanstalt Statistik Austria mit der Erstellung der Statistiken im öffentlichen Bereich betraut), mit deren Hilfe ein Gesamtbild über die Finanzen des Staates erstellt werden kann.

In der VRV ist festgeschrieben, dass Einnahmen und Ausgaben nach folgenden Gesichtspunkten gegliedert aufzuzeichnen sind:

- **Nach hauswirtschaftlichen Gesichtspunkten** – Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Ausgaben/Einnahmen
- **Nach funktionellen Gesichtspunkten** – Zuordnung zu Aufgabenbereichen, die in der VRV in einem sogenannten **Ansatzverzeichnis** festgeschrieben sind (es existiert jeweils ein Verzeichnis für die Landes- bzw. Gemeindeebene)
- **Nach ökonomischen Gesichtspunkten** – Zuordnung zu Verwendungszwecken, die in der VRV in einem sogenannten **Postenverzeichnis** festgeschrieben sind (das Postenverzeichnis, von dem es jeweils eines für die Bundesländer bzw. die Gemeinden gibt, entspricht dabei im weitesten Sinne einem Kontenplan in der doppelten Buchhaltung)

Obwohl die Regelungen der VRV von einer Buchführung auf Grundlage der Kameralistik ausgehen, existiert keine Regelung, die die Anwendung eines bestimmten Rechnungslegungssystems tatsächlich vorschreibt.

So setzt zum Beispiel das Bundesland Wien auf eine erweiterte Kameralistik mit **Globalbudgets** und **Kontraktmanagement** (= Einführung von Kennzahlen und anderen outputorientierten Haushaltssteuerungselementen), während im Bundesland Vorarlberg bereits seit den 1950er Jahren die doppelte Buchhaltung Anwendung findet (die jedoch auf die Erfordernisse der VRV ausgelegt ist).

Die Tatsache, dass immer mehr Aufgaben von Ländern und Gemeinden (so wie Stromversorgung, Müllentsorgung, Betrieb von Krankenhäusern, Pflegeheimen, usw.) von staatlichen oder staatsnahen Unternehmen übernommen werden, für die im Regelfall eine Rechnungslegung nach dem System der doppelten Buchhaltung vorgeschrieben ist, führt auch immer öfter dazu, dass bei Ländern und Gemeinden **Mischsysteme** geführt werden (erweiterte Kameralistik mit Doppik-Elementen oder doppelte Buchhaltung mit kameralen Elementen). Hinzu kommt, dass es Ländern und Gemeinden freisteht, derartige Betriebe in ihre Haushaltsführung mit einzubeziehen.

Auch gibt es Unterschiede bei der **praktischen Anwendung** der VRV im Hinblick auf die Aufgliederung der Einnahmen und Ausgaben. So gibt es zum Beispiel unterschiedliche Praktiken bei Buchungen im Ansatz- bzw. Postenverzeichnis oder bei der Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Ausgaben / Einnahmen.

All dies führt dazu, dass die Veranschlagungs- und Rechnungsabschlussverordnung kein ganzheitliches Konzept für die Rechnungslegung auf Landes- und Gemeindeebene darstellt, und laufende Diskussionen über eine Reform bzw. Neuregelung bis dato andauern.

2.2.3. Die Haushaltsrechtsreform – Erste und zweite Etappe

Nun folgt ein Überblick über sämtliche Änderungen, die die beiden Etappen der laufenden Haushaltsrechtsreform gebracht haben bzw. bringen werden:

a) Erste Etappe

Die **erste Etappe** der Haushaltsrechtsreform, die bereits seit **Anfang 2009** in Kraft ist, hat zahlreiche Änderungen für das Haushaltswesen bewirkt. Diese umfassen:

- Einführung des Bundesfinanzrahmengesetzes und Strategieberichts
- Neuregelung des Rücklagensystems
- Abschaffung von Budgetverlängerungen
- Zusätzliche Berichtspflichten

Einführung des Bundesfinanzrahmengesetzes und Strategieberichts – Seit 2009 ist es mit dem Bundesfinanzrahmengesetz und dem dazugehörigen Strategiebericht möglich, Budgetobergrenzen sowie die damit zu erreichenden Ziele zu definieren

Neuregelung des Rücklagensystems – Im Rücklagensystem wurden folgende Neuerungen eingeführt:

- Einsparungen können zu Rücklagen zugeführt werden
- Budgetmittel können nicht mehr „verfallen“ sondern können zur Gänze zu einem späteren Zeitpunkt verwendet werden
- Rücklagen können nicht mehr nur für bestimmte Zwecke, sondern für alle Ausgaben herangezogen werden
- Rücklagen müssen nicht mehr voranschlagswirksam gebildet werden, d.h. sie müssen erst dann finanziert werden, wenn sie auch benötigt werden

Abschaffung von Budgetverlängerungen – Die Verlängerung von Budgets ist seit 2009 nicht mehr möglich. Entstandene Mehrkosten müssen in einem gesonderten Verrechnungskreis ausgewiesen werden.

Zusätzliche Berichtspflichten – Seit der Reform gibt es für den Bundesminister für Finanzen folgende zusätzliche Berichtspflichten gegenüber dem Nationalrat:

- Ein Bericht über den Vollzug des Budgetgesetzes im laufenden Finanzjahr
- Ein Bericht über die Vermögens- und Ertragslage von Gesellschaften, an denen der Bund beteiligt ist, ergeht jährlich an den Budgetausschuss
- Ein jährlicher Bericht über den Erfolg des Budgetvollzugs

b) **Zweite Etappe**

Mit der Umsetzung der **zweiten Etappe** der Haushaltsrechtsreform, welche am **01. Januar 2013** in Kraft treten wird, wird die Einführung einer wirkungsorientierten Haushaltsführung, und somit gleichzeitig die Abschaffung des bisherigen kameralistischen Systems abgeschlossen. Die Änderungen der zweiten Etappe lassen sich in drei Punkte zusammenfassen, die im Folgenden präzisiert werden:

- Einführung einer **wirkungsorientierten Haushaltsführung** unter besonderer Beachtung des Aspekts der Gleichberechtigung zwischen Frauen und Männern
- Einführung einer **ergebnisorientierten Haushaltssteuerung**
- Einführung des neuen **Veranschlagungs- und Rechnungssystems des Bundes (VRB)** anstelle der derzeitigen Kameralistik

Einführung einer wirkungsorientierten Haushaltsführung – Zusätzlich zur Einführung des Bundesfinanzrahmengesetzes und des Strategieberichts, die bereits bei der ersten Etappe der Haushaltsreform eingeführt wurden, wird es ab 2013 auch sogenannte **Globalbudgets** und in weiterer Folge **Detailbudgets** geben, die bei der Erstellung des Bundesfinanzgesetzes, d.h. des Gesamtbudgets, einfließen. Diese Globalbudgets werden ressortintern, d.h. innerhalb der einzelnen Ministerien, nach **Maßnahmen** (= Aufgabenbereichen) sowie Wirkungszielen strukturiert, gebildet werden. Die so aufgeteilten finanziellen Mittel dürfen dabei selbstverständlich nicht die im **Finanzrahmengesetz** jeweils festgelegten **Obergrenzen** überschreiten.

Ein besonderes Augenmerk wird bei der neuen Haushaltsführung auch auf das „**Gender Budgeting**“ gelegt, d.h. die im Budget vorgesehenen Maßnahmen und Wirkungsziele werden speziell auch auf die Gleichberechtigung zwischen Frauen und Männern ausgelegt.

Einführung einer ergebnisorientierten Haushaltssteuerung – Mit der Einführung der **Globalbudgets** wird es für einen jeden Aufgabenbereich ein haushaltsleitendes Organ geben, das für die Erreichung der **Wirkungsziele**, die innerhalb der jeweiligen Bereiche definiert werden, verantwortlich ist. Dafür wird von den einzelnen haushaltsleitenden Organen ein mehrjähriger **Ressourcen-, Ziel- und Leistungsplan** erstellt, durch den der Grad der Zielerreichung kontrolliert werden kann. Da damit auch die Wirkungsziele sowie die Aufgabenbereiche selbst mehrjährig definiert werden können, wird den haushaltsführenden Organen mit der sogenannten **Flexibilisierungsklausel** die Möglichkeit gegeben, durch die Bildung von Rücklagen auf der Ebene der Aufgabenbereiche mehrjährige Teilbudgets zu bilden.

Einführung des neuen Veranschlagungs- und Rechnungssystems des Bundes (VRB) – Das bisherige auf der Kameralistik beruhende Rechnungswesenssystem wird ab dem Jahr 2013 durch ein neues, auf der doppelten Buchhaltung basierendes System abgelöst. Anstatt der bisherigen Einnahmen- und Ausgabenrechnung, wo die Finanzströme linear nach Aufgabenbereichen aufgezeichnet wurden, wird es einen **bundeseinheitlichen Kontenplan** geben, in dessen Konten die Geldflüsse nach den Prinzipien der „Doppik“ verrechnet werden.

Mit dem neuen Veranschlagungs- und Rechnungssystem werden darüber hinaus auch Instrumente eingeführt, mit denen die Steuerung der Budgetentwicklung ermöglicht wird:

- **Ergebnisrechnung** – in der Ergebnisrechnung werden alle Aufwendungen und Erträge eines Finanzjahres aufgezeichnet
- **Finanzierungsrechnung** – eine Gegenüberstellung von allen Ein- und Auszahlungen eines Finanzjahres
- **Vermögensrechnung** – eine periodische Aufzeichnung über Vermögen und „Fremdmittel“, sprich Fremdkapital; die Vermögensrechnung ist somit mit der Bilanz eines Unternehmens vergleichbar

2.3. Vergleichbarkeitsanalyse zwischen der gegenwärtigen Budgetierungs- und Kostenrechnungsmethodik und einer auf der Plankostenrechnung basierenden Lösung

Die Einführung einer outputorientierten Budgetierung bis zum Jahr 2013 ist das oberste Ziel der momentan laufenden Haushaltsrechtsreform in der Republik Österreich. Auf den folgenden Seiten versucht der Verfasser der Bachelorarbeit nun, zu überprüfen, ob sich das zukünftige Haushalts- und Budgetierungssystem Österreichs mit der Systematik der in der Privatwirtschaft genutzten Plankostenrechnung vergleichen lässt und wo Unterschiede bestehen. Da eine flächendeckende Einführung einer outputorientierten Budgetierung momentan nur auf der Ebene der Bundesverwaltung vorangetrieben wird, beschränkt sich die folgende Analyse ebenfalls auf die Bundesebene.

Im ersten Schritt wird die **Kosten- und Leistungsplanung** im Haushalts- und Budgetsystem analysiert. Anschließend wird eine Analyse der Methodik der **Kostenkontrolle** durchgeführt.

Als Erstes erfolgt im Zuge der Kosten- und Leistungsplanung die Festlegung der **Planungsperiode**. Bei der Budgetierung ist die Planungsperiode dem jeweiligen Gültigkeitszeitraum eines Budgets gleichzusetzen. Im Budgetierungs- und Haushaltssystem der Republik Österreich gilt das **Prinzip der Einjährigkeit**, d.h. dass der Gültigkeitszeitraum des Budgets jeweils **einem Finanzjahr** entspricht, das mit dem entsprechenden Kalenderjahr identisch ist. Damit besteht durchaus eine Gemeinsamkeit mit Privatbetrieben, die ihre Budgets in den nichtproduktiven Bereichen meist ebenfalls jährlich veranschlagen.

Das Budget der Republik Österreich, auch Haushalt genannt, wird in Form eines Gesetzes, dem **Bundesfinanzgesetz**, zwischen dem Bundesminister für Finanzen und den anderen Bundesministern bzw. anderen Ressortleitern in ihrer Funktion als „haushaltsleitende Organe“ ausverhandelt. Die Budgetverhandlungen für das Bundesfinanzgesetz eines Finanzjahres müssen dabei jedoch bereits zehn Wochen vor dessen Beginn vom Nationalrat abgesegnet worden sein. Das Budget selbst tritt erst mit dem anlaufenden Finanzjahr in Kraft.

2.3.1. Leistungs- und Budgetplanung

Die **Leistungsplanung** der Republik Österreich basiert auf Gesetzen und Verordnungen. Das hat zur Folge, dass die Planung der Leistungen, genau wie bei der allgemeinen Gesetzgebung, auf **mehreren Ebenen** stattfinden kann.

Einerseits können staatliche Leistungen auf **Initiative der Bundesregierung**, d.h. dem Ministerrat bestehend aus dem Bundeskanzler und den Bundesministern, ausgearbeitet und dem Nationalrat zur Abstimmung vorgelegt werden.

Andererseits können staatliche Leistungen, bzw. die zugrundeliegenden Gesetze auch auf Bestreben des **Nationalrats** auf der Basis von **Volksabstimmungen** beschlossen werden. Die Einführung von staatlichen Leistungen kann allerdings auch in beschränktem Maße von den Bundesministern in ihrer Funktion als Ressortleiter und Budgetverantwortliche in ihrem jeweiligen Bereichen mittels **Verordnungen** angeordnet werden. Allerdings muss bei der unterjährigen Änderung von staatlichen Leistungen mittels Verordnung innerhalb eines Ressorts dann in der Regel das Budget neu verhandelt werden oder es muss beim Nationalrat ein **Zusatzbudget** für die neu einzuführende staatliche Leistung beantragt werden.

In der Republik Österreich ist es auch möglich, dass die Bevölkerung in direkter Weise bei der Leistungserstellung Einfluss nimmt, und zwar geschieht dies mittels sogenannter **Volksbegehren**. Das „Begehren“ kann dabei sowohl die Einführung als auch die Einstellung von staatlichen Leistungen oder deren Ausweitung oder Reduzierung umfassen. Für den Start eines Volksbegehrens werden 8.032 Unterstützungsunterschriften benötigt und es kann von einem jeden österreichischen Staatsbürger initiiert werden, der das 16. Lebensjahr vollendet hat.

Werden bei einem Volksbegehren über **100.000 Unterschriften** gesammelt, so ist der Nationalrat verpflichtet, über die in dem Volksbegehren enthaltenen Forderungen abzustimmen, wobei der Nationalrat die Forderungen auch ablehnen kann. Das letzte Volksbegehren war das „Volksbegehren Bildungsinitiative“, das im November 2011 gestartet wurde. Dabei wurde eine „Reform des Bildungssystems“ gefordert, die unter anderem die Einführung einer Gesamtschule in der Unterstufe (Zusammenlegung von Gymnasien und Hauptschulen) umfasste. Dieses Volksbegehren wurde von insgesamt 383.724 Staatsbürgern

unterzeichnet und konnte deshalb als erfolgreich angesehen werden, obwohl der Nationalrat die Forderungen des Volksbegehrens nicht umsetzte. Auf die Terminologie der Plankostenrechnung umgemünzt bedeutet dies, dass das „Volksbegehren Bildungsinitiative“ eine Leistungsänderung, nämlich die **Ausweitung bzw. die Änderung des staatlichen Leistungsangebots** angestrebt hat.

Nicht zuletzt hat auch die **Gerichtsbarkeit** der Republik Österreich einen gewissen Einfluss auf die Leistungsplanung der Republik Österreich. Gerichte können durch ihre **Urteilsfindung** das Leistungsangebot der Republik Österreich beeinflussen. So kann z.B. das Verfassungsgericht die gesetzliche Rechtmäßigkeit einer bestimmten staatlichen Leistung in Frage stellen und dessen Einstellung fordern. Auch kann der Verwaltungsgerichtshof die Zuerkennung von staatlichen Leistungen an bestimmte Gesellschaftsgruppen verlangen oder unterbinden. Ausschlaggebend dafür ist, ob die Regelungen, auf die die jeweiligen staatlichen Leistungen zurückgehen, den jeweils **geltenden Gesetzen** entsprechen.

Der **Prozess der Leistungsplanung** in der Republik Österreich entspricht damit weitgehend dem von anderen demokratisch regierten Nationen. Es handelt sich um einen sehr komplexen und zeitlich unbegrenzten, fortwährenden Prozess, der, anders als bei Privatunternehmen, nicht saisonal oder von den Geschehnissen eines Markts beeinflusst wird. Die staatlichen Leistungen der Republik Österreich werden im **Bundesvoranschlag**, jenem Teil des Bundesfinanzgesetzes, wo die jährlichen Budgetsummen festgeschrieben. Sie werden, wie bereits erwähnt in die sechs **Rubriken** aufgeteilt:

- Recht und Sicherheit
- Arbeit, Soziales, Gesundheit und Familie
- Bildung, Forschung, Kunst und Kultur
- Wirtschaft, Infrastruktur und Umwelt
- Kassa und Zinsen

Diese Rubriken sind **ressortübergreifend** und sollen jene staatlichen Leistungen zusammenfassen, die **dieselben Lebensbereiche** in der Republik Österreich betreffen. Somit sind diese durchaus mit den „Kostenarten“ wie z.B. Fertigungskosten, Lohnkosten von Privatunternehmen vergleichbar.

Die einzelnen geplanten staatlichen Leistungen werden überdies hinaus in bestimmte **Aufgabenbereiche** eingeteilt. Diese Aufgabenbereiche erfüllen dabei dieselbe Funktion wie die **Kostenstellen** in Privatbetrieben. Wie auch bei der Kostenstellenrechnung werden die für die Erbringung der staatlichen Leistungen anfallenden Kosten den Aufgabenbereichen zugeteilt. Im **Bundesfinanzgesetz** wird zwischen folgenden Aufgabenbereichen unterschieden.

- Präsidentschaftskanzlei
- Bundesgesetzgebung
- Verfassungsgerichtshof
- Verwaltungsgerichtshof
- Bundeskanzleramt
- Innenressort
- Außenressort
- Justiz
- Militär/Sport
- Öffentliche Abgaben
- Arbeit
- Soziales, Konsumentenschutz
- Sozialversicherung
- Pensionen
- Gesundheit
- Familie und Jugend
- Unterricht, Kunst und Kultur
- Wissenschaft und Forschung
- Verkehr, Innovation und Technologie
- Kunst und Kultur
- Wirtschaft
- Land, Forst- und Wasserwirtschaft
- Umwelt
- Rechnungshof
- Volksanwaltschaft

Mehrere besondere Aufgabenbereiche ergeben sich aus der Verpflichtung der Bundesverwaltung zur Wahrung des **wirtschaftlichen Gleichgewichts**, des **Finanzausgleichs** zwischen Bund und Ländern und dem **Erhalt der Zahlungsfähigkeit** der Republik Österreich:

- Finanzmarktstabilität
- Finanzausgleich
- Bundesvermögen
- Kassenverwaltung
- Finanzierungen, Währungstauschverträge

Für die einzelnen Aufgabengebiete ist jeweils ein Ressortleiter (z.B. Bundeskanzler, Bundesminister, usw.) zuständig. Aufgabe der jeweiligen zuständigen Ressortleiter ist es zunächst, für die Aufgabenbereiche **Wirkungsziele** zu definieren (z.B. im Innenressort – Senkung der Kriminalitätsrate um 5 Prozent).

Anhand dieser Wirkungsziele werden die **voraussichtlich entstehenden Kosten** pro Aufgabenbereich festgestellt. Die Definition dieser Wirkungsziele ist damit im weitesten Sinne mit der **Planbeschäftigung** in der Plankostenrechnung gleichzusetzen.

Der große Unterschied zwischen den Aufgabenbereichen im staatlichen Bereich und den Kostenstellen in privaten Unternehmen ist, dass es in den Aufgabenbereichen auch **Einnahmen** gibt, etwa durch die Einhebung von Gebühren oder dem Verkauf von Liegenschaften. Daher werden von den zuständigen Ressorts für alle Aufgabenbereiche auch die **voraussichtlichen Einnahmen** berechnet.

Aus der **Gegenverrechnung** der voraussichtlichen Kosten und Einnahmen pro Aufgabenbereich werden von den Ressortleitern in ihrer Funktion als haushaltsleitende Organe **Budgetvorschläge** erstellt, welche den Maximalforderungen eines jeden Ressorts entsprechen.

Diese Budgetvorschläge entsprechen aber noch nicht den **Sollkosten** der Plankostenrechnung, da die der Republik Österreich zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel in der Regel nicht ausreichen, um alle Budgetforderungen der Ressorts im geforderten Maße zu erfüllen.

Ausschlaggebend für die **Festlegung der Sollkosten** sind die **Budgetverhandlungen** zwischen dem Bundesminister für Finanzen und den einzelnen Leitern der Bundesministerien, Gerichtshöfe und der anderen Ressorts. Dabei werden die Budgets der verschiedenen Ressorts für das Finanzjahr festgelegt.

Dabei müssen sich der Bundesminister für Finanzen und die jeweiligen Ressortleiter stets an den vorgegebenen Obergrenzen des **Finanzrahmengesetzes** richten, die für das jeweilige Finanzjahr gelten. Parallel zu den Budgetverhandlungen wird der vierjährige Finanzrahmen um jeweils ein **weiteres Finanzjahr** verlängert. Die notwendigen Daten für die Erstellung der für die nächsten vier Finanzjahre geltenden Budgetobergrenzen werden von den Ressorts, d.h., den haushaltsleitenden Organen selbst ermittelt.

Bei den Budgetverhandlungen müssen die Ressortleiter meist von ihren vorher festgelegten Budgetmaximalforderungen abgehen, da das **voraussichtliche Steueraufkommen** nicht ausreicht, um diese zu erfüllen. Im Zuge der Verhandlungen werden von einzelnen Politikern deshalb auch immer wieder Forderungen nach Steuererhöhungen laut, oder es wird gefordert, dass für die Erbringung bestimmter Leistungen (z.B. Pensionen) die Aufnahme von neuen Schulden für die Republik Österreich gebilligt wird.

Doch die Fähigkeit und die öffentliche Zustimmung für eine Neuverschuldung zur Erbringung von staatlichen Leistungen sind in der Republik Österreich seit vielen Jahren rückläufig. Insbesondere, seitdem durch die weltweite Finanzkrise die Steuereinnahmen sinken und die Zahlungsfähigkeit Österreichs durch die bisherigen angehäuften Schulden erstmals nicht mehr als hundertprozentig sicher angesehen wird.

In weiterer Folge teilen die Ressortleiter bzw. haushaltsleitende Organe die ihnen zugewiesenen Budgets den ihnen übertragenen staatlichen Leistungen entsprechend in **Teilbudgets** auf. Die Verfügungsgewalt für diese Teilbudgets liegt bei den **anweisenden Organen**, die sowohl für die Erfüllung der jeweiligen staatlichen Leistungen als auch für die Einhaltung der Teilbudgets verantwortlich sind. Anweisende Organe können sein: Sektionen, Abteilungen, Referate, Dienststellen, der einzelnen Bundesministerien oder der anderen haushaltsleitenden Organe.

Auch zählen den Bundesministerien **untergeordnete Behörden** wie z.B. im Innenressort das Bundesamt für Verfassungsschutz und Terrorismusbekämpfung (BVT) oder das Bundesasylamt (BAA) zu den anweisenden Organen.

Obwohl die anweisenden Organe für die Erbringung der ihnen übertragenen Leistungen zuständig sind, haben sie kein Mitspracherecht bei den Budgetverhandlungen. Die im Bundesfinanzgesetz festgelegten Budgets dürfen zwar im jeweiligen Finanzjahr nicht überschritten werden. Nach Umsetzung der 1. Etappe der Haushaltsrechtsreform können die haushaltsleitenden Organe jedoch **mehrfährige Budgets** erstellen bzw. nichtverbraachte Budgetmittel in Form von **Rücklagen** ins nächste Finanzjahr mitnehmen.

Dies wird durch die Flexibilisierungsklausel ermöglicht. Mehrjährige Budgets sind allerdings nur auf der Ebene der haushaltsleitenden Organe möglich. Die Teilbudgets der anweisenden Organe können ausschließlich nur für ein Finanzjahr gebildet werden.

Die Budgets werden im Bundesvoranschlag, welcher Teil des **Bundesfinanzgesetzes** für das jeweilige Finanzjahr ist, festgeschrieben. Das Bundesfinanzgesetz ist somit das endgültige Budget für die Bundesverwaltung der Republik Österreich. Die im Bundesfinanzgesetz festgelegten Budgetsummen bilden somit den **Sollwert** für die **Budgetkontrolle**.

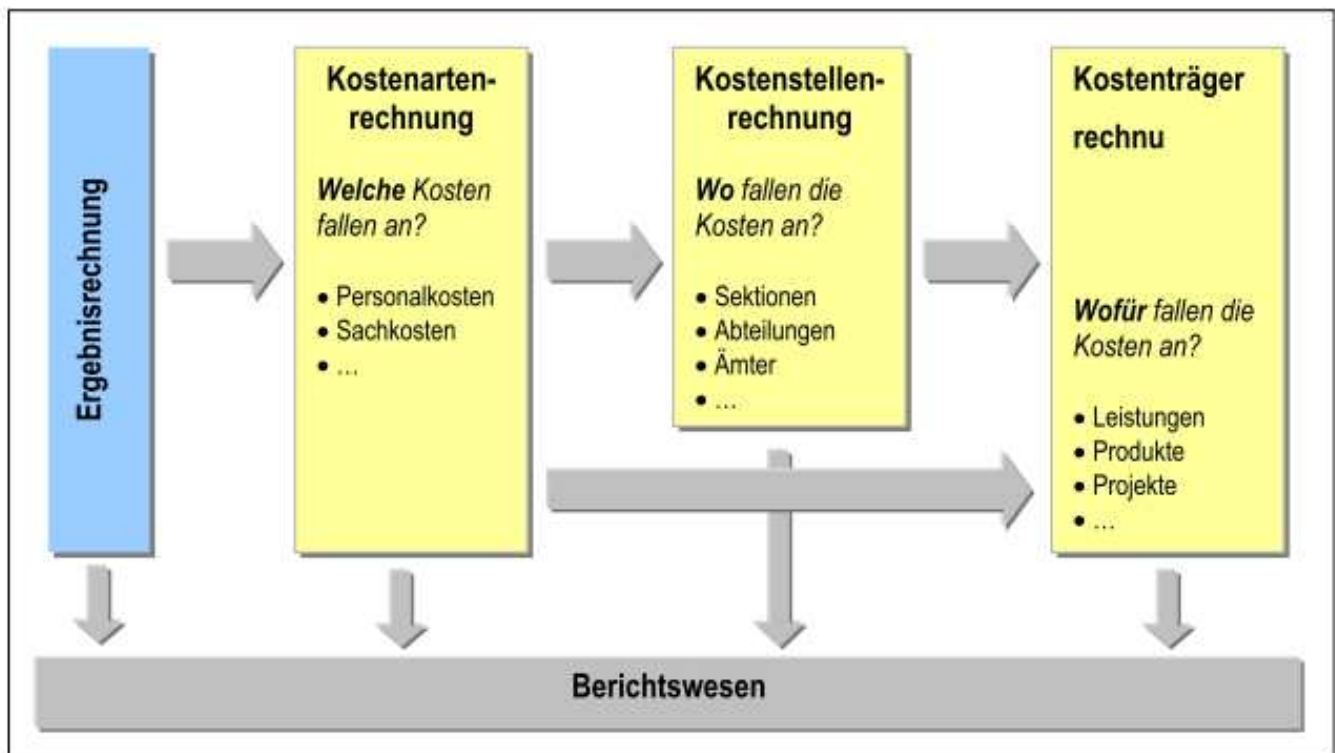
2.3.2. Budgetkontrolle und Budgetauflösung

Die Kontrolle des Bundeshaushalts, und somit der festgelegten **Sollkosten** für die Republik Österreich, wird unter Beteiligung aller maßgeblichen Staatsorgane, der **haushaltsführenden** und der **anweisenden Organe** sowie dem **Parlament** und dem **ausführenden Organ** durchgeführt.

Das im Vorjahr beschlossene **Staatsbudget**, auch **Bundeshaushalt** genannt, bildet, so wie die Sollkosten in der Plankostenrechnung, für die Budgetkontrolle dabei den Sollwert. Da es jedoch Situationen gibt, bei denen der Bundesminister für Finanzen oder sogar der Nationalrat berechtigt ist, den Bundeshaushalt unterjährig zu verändern (z.B. bei einer Budgetüberschreitung), unterliegt auch der Bundeshaushalt selbst einer **vierteljährlichen Kontrolle**. Richtwerte für die Kontrolle von unterjährigen Budgetanpassungen sind dabei die Vorgaben des Bundesfinanzrahmengesetzes.

Kontrolliert wird aber nicht nur der Bundeshaushalt, sondern ebenfalls die zugeteilten Budgets der einzelnen Ressorts bzw. haushaltsleitenden Organe. Dafür wurden die Ressorts durch die Haushaltsrechtsreform ausdrücklich verpflichtet, ein **Budget- und Personalcontrolling** einzuführen. Die Regeln und Richtlinien für dieses Controllingsystem werden zentral vom Bundesminister für Finanzen vorgegeben. Überdies wurde der Bundeskanzler verpflichtet, ein **Wirkungscontrolling** einzuführen, dass die qualitative Erfüllung der Wirkungsziele überprüfen soll.

Die haushaltsleitenden Organe haben ab 2013 zudem eine traditionelle **Kosten- und Leistungsrechnung („BKLR“)** zu führen, die ganz nach dem Vorbild von Privatbetrieben Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung beinhaltet.



Quelle.: http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/2EtappederHaushalts_10081/Handbuch_VRB_-_Kosten-_und_Leistungsrechnung_des_Bundes.pdf, Seite 50, 16.02.2012

Die Kosten- und Leistungsrechnung kann innerhalb der Ressorts allerdings auch auf die **anweisenden Organe** übertragen werden, die in ihrer Funktion als Erbringer der staatlichen Leistungen die entstehenden Kosten in direkter Weise aufzeichnen und für die Kostenrechnung verwenden können.

Allgemein obliegt den anweisenden Organen bei der **Budgetkontrolle** des Bundeshaushalts eine große Verantwortung.

Die anweisenden Organe liefern durch ihre umfangreichen Berichtspflichten gegenüber den Ressortleitern die Informationen, die notwendig sind, um die Budgetkontrolle des Bundeshaushalts erst zu ermöglichen. Sie sind es, die **Einnahmen und Ausgaben** aufzeichnen, die **Monatsabrechnungen** ihrer jeweiligen Kassen erstellen sowie die **Voranschlagsvergleichsrechnung** für ihre Aufgabenbereiche und **Jahreserfolgs-** und **Bestandsrechnung** ausarbeiten.

Erst durch die Informationen, die die anweisenden Organe an die haushaltsleitenden Organe liefern, sind diese in der Lage, ihre Berichtspflichten an den **Bundesminister für Finanzen** zu erfüllen. Die haushaltsleitenden Organe führen anhand der gesammelten Informationen die **Kostenkontrolle** für ihr jeweiliges Ressort durch und erstellen ihre jeweilige **Voranschlagsvergleichsrechnung** sowie **Erfolgs-** und **Bestandsrechnung** und leiten diese monatlich an das Finanzministerium weiter.

Die jeweiligen **Voranschlagsvergleichsrechnungen** bilden das Herzstück der Budgetkontrolle auf Aufgabenbereichs- und Ressortebene. Diese sind nach Einnahmen und Ausgaben getrennt und stellen die in den jeweilig erstellten Budgetvoranschlägen erstellten Sollwerte den tatsächlich erzielten Einnahmen und Ausgaben und Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Abschreibungen und Wertberichtigungen gegenüber.

Der Bundesminister für Finanzen ist für die **unterjährige Kontrolle** des gesamten Bundeshaushalts zuständig und berichtet ebenso unterjährig dem Nationalrat über die Budgetsituation der Bundesverwaltung sowie der einzelnen Ressorts. Ebenfalls leitet er die Daten die gesammelten nach Ende des betreffenden Finanzjahres an den Rechnungshof weiter, welcher den **Bundesrechnungsabschluss** erstellt.

Der Bundesrechnungsabschluss stellt damit das finale Instrument der Soll-Ist-Kontrolle für den Bundeshaushalt der Republik Österreich für die jeweilige **Abrechnungsperiode** dar. Im Gegensatz zum regulären Kalkulationsschema in der Plankostenrechnung werden in ihm die Kosten nicht nach Einzel- und Gemeinkosten aufgeschlüsselt. Stattdessen werden die Ausgaben (wie auch die Einnahmen), gleich dem Bundesfinanzgesetz, anhand der **Kostenstellen**, sprich Ressorts, aufgeschlüsselt.

2.3.3. Weitere Entwicklungen im Reformprozess

Während der letzten sechs Monate haben sich in Österreich, aber auch europaweit, **etliche Entwicklungen** eingestellt, die in Zukunft noch großen Einfluss auf die Haushalts- bzw. Budgetpolitik Österreichs haben können.

Die „**europäische Staatsschuldenkrise**“ hat nicht nur auf europäischer Ebene umfangreiche Umwälzungen ausgelöst (Transformation der Europäischen Union in eine **Fiskalunion**, Einrichtung des „Euro-Rettungsschirms“ - europäischen Stabilitätsmechanismus ESM/EFSF), sondern auch in den einzelnen Mitgliedsstaaten der europäischen Währungsunion und darüber hinaus Diskussionen über die jeweilige nationale Haushalts- und Schuldenpolitik ausgelöst.

Auch in Österreich hat die „Euro-Krise“ die seit Jahren andauernden Diskussionen über Maßnahmen gegen die stetig zunehmende Verschuldung des Staates (welche Ende des Jahres 2011 etwa **72 Prozent** der jährlichen Wirtschaftsleistung Österreichs ausmachte³) weiter angefacht.

Diese Diskussionen mündeten in den am 15. November 2011 getroffenen Beschluss vom Ministerrat der Bundesregierung über die Einführung einer „**Schuldenbremse**“ (auch „haushaltsrechtliche Neuverschuldungsbremse“ genannt) für den Staatshaushalt der Republik Österreich. Mit Einführung dieser Schuldenbremse sollte in der **österreichischen Bundesverfassung** gesetzlich verankert werden, dass ab dem Jahr 2017 nur mehr eine maximale jährliche Neuverschuldung von **0,35 Prozent** des Bruttoinlandsprodukts durch Staatsausgaben zulässig gewesen wäre.

Bei Nichteinhaltung sollte die Bundesregierung dabei zu einer automatischen **Kürzung der Staatsausgaben** verpflichtet werden. Zudem sollte das Ziel festgeschrieben werden, die Staatsverschuldung der Republik Österreich von den momentanen 72 Prozent bis zum Jahr 2020 auf **unter 60 Prozent** des Bruttoinlandsprodukts zu senken.

Obwohl in Österreich die Einführung einer solchen Schuldenbremse bereits seit mehreren Jahren diskutiert wurde und die Absicht der Einführung von der **EU-Kommission** positiv

³ Quelle: <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?lang=DE&report=7.24.2>, 17.02.2012

bewertet wurde, stießen die Reformbemühungen bei der parlamentarischen Opposition sowie Teilen der Bevölkerung auf wenig Gegenliebe. Diese befürchteten für die Zukunft Kürzungen von staatlichen Leistungen vor allem im sozialen Bereich.

Dies führte dazu, dass bei der Abstimmung über die Einführung der „haushaltsrechtlichen Neuverschuldungsbremse“ im Nationalrat am **07. Dezember 2011** die **erforderliche Zwei-Drittel-Mehrheit**, die für Änderungen der österreichischen Bundesverfassung und somit auch für die Festschreibung der Schuldenbremse notwendig sind, nicht erreicht wurde.

Nichtsdestotrotz halten die beiden Regierungsparteien und die Mitglieder der Bundesregierung weiter an der Einführung einer Schuldenbremse fest. Insbesondere, seitdem die die Bonitätsrate für Staatsanleihen der Republik Österreich von der **US-Rating-Agentur Standard & Poor's** gemeinsam mit 8 weiteren europäischen Nationen am 13. Januar 2012 herabgestuft haben, und zwar im Falle Österreichs von der **Stufe AAA** („Triple-A“) auf **Stufe AA+**. Das Festhalten der Bundesregierung an der Schuldenbremse hat auch damit zu tun, dass die Einführung einer Schuldenbremse bereits auf **EU-Ebene**, bei einem EU-Gipfel am 09. Dezember 2011, beschlossen wurde („EU-Stabilitätspakt“). Von den 27 EU-Mitgliedsstaaten stimmte nur das Vereinigte Königreich gegen eine Einführung. Es wurde vereinbart, das jeweils maximal erlaubte Budgetdefizit **auf 0,5 Prozent** des jeweiligen Bruttoinlandsprodukts zu beschränken.

Auf nationaler Ebene hat die Bundesregierung am **10. Februar 2012**, unter dem Eindruck der Herabstufung der Bonität Österreichs, die Pläne für ein **Sparpaket** vorgestellt, das umfangreiche **Einsparungen bzw. Kürzungen** bei den staatlichen Leistungen, aber auch **Strukturreformen** im Verwaltungsbereich sowie **Steuererhöhungen** vorsieht.

Mit der Umsetzung dieses Sparpakets sollen **bis zum Jahr 2016** Einsparungen und Zusatzeinnahmen im Bundeshaushalt von insgesamt **26,457 Milliarden** Euro erreicht werden. **76 Prozent** dieser Summe sollen dabei durch Einsparungen, 24 Prozent durch „*Einsparungen durch die Schließung von Steuerlücken*“⁴ (= Steuererhöhungen und Erhebung von bisher nicht erhobenen Steuern) abgedeckt werden.

⁴ Quelle: <https://www.bmf.gv.at/Presse/Pressearchiv2012/Februar/12809.htm>, 17. Februar 2012

Die im Sparpaket beschlossenen Einsparungen, Reformen und Steuererhöhungen umfassen folgende Bereiche:

Dienstrecht und Verwaltung	€ 2,544 Mrd.
Pensionen - Arbeitsmarkt	€ 7,259 Mrd.
Gesundheitsbereich	€ 1,372 Mrd.
Staatliche Unternehmen, Förderungen	€ 3,492 Mrd.
Steuerliche Maßnahmen (Bundesanteil)	€ 4,935 Mrd.
Beitrag der Länder und Gemeinden	€ 5,204 Mrd.

Quelle: https://www.bmf.gv.at/Presse/Pressearchiv2012/Februar/Das_Reformpaket_-_Die_Zahlen.pdf, 17. Februar 2012

Die beabsichtigten Einsparungen, Kürzungen und Steuererhöhungen sollen bis zum Jahr 2016 insgesamt **2,54 Prozent** des BIP betragen.

Kritiker des Sparpakets bemängeln jedoch, dass einige in dem Sparpaket enthaltene **Positionen** auf reinem „Wunschdenken“ der Bundesregierung beruhen würden. So zum Beispiel wurden in das Sparpaket **€ 1,5 Milliarden** an zukünftigen Steuereinnahmen durch die Einführung einer **Finanztransaktionssteuer** eingerechnet, deren europaweite und nationale Einführung jedoch bis heute nicht feststeht.

Vor dem Hintergrund der beabsichtigten Etablierung einer **Schuldenbremse** in Österreich, bei dessen Einführung auch weitreichende Folgen auf die Einnahmen- und Ausgabensituation der **Bundesländer, Städte und Gemeinden** erwartet werden, forderte der Präsident des österreichischen Rechnungshofes, Dr. Josef Moser, bereits mehrmals die Einführung eines **gemeinsamen Haushaltsrechts**, das für alle staatlichen Ebenen gleichermaßen seine Gültigkeit findet.

In einem Positionspapier zur laufenden Verwaltungsreform der Bundesregierung für das Jahr 2011 wurde deshalb Weiterentwicklung der **Voranschlags- und Rechnungsabwicklungsverordnung (VRV)** gefordert.

3. Fazit

Die gegenwärtige Budget- und Haushaltspolitik der Republik Österreich ist derzeit einem umfangreichen Veränderungsprozess unterworfen. Durch die laufende **Haushaltsrechtsreform** wird die bisherige vergangenheitsorientierte kameralistische Haushaltsplanung und -führung auf ein **wirkungsorientiertes Budgetierungssystem** umgestellt.

Der Inhalt der vorangegangenen Seiten dieser Bachelorarbeit diene dem Ziel, zu überprüfen, ob dieses Konzept der „Wirkungsorientierung“ mit dem System der aus der Privatwirtschaft stammenden Plankostenrechnung vergleichbar ist und ob die Mechanismen der gegenwärtigen und zukünftigen Haushaltsplanung auch den **gestellten Anforderungen** der Wirkungs- sprich Outputorientierung gerecht werden.

Tatsächlich gibt es bei einem Vergleich der beiden Systeme durchaus **Parallelen**, wenngleich es in einigen Bereichen auch viele **Unterschiede** gibt, die sich nicht zuletzt durch die **Ungleichheiten** zwischen den von **Privatunternehmen** erbrachten Leistungen und den von der **öffentlichen Hand** erbrachten Staatsleistungen erklären lassen.

Auch scheint der Anspruch der **Wirkungsorientierung** im österreichischen Haushaltssystem, zumindest nach der vollen Umsetzung der Haushaltsrechtsreform im Jahr 2013, nach dem Ermessen des Verfassers dieser Bachelorarbeit erfüllt zu sein. Auch wenn anzumerken ist, dass sich einige der für die Einführung des geplanten wirkungsorientierten Budgetplanungssystems erforderlichen Planungs- und Kontrollinstrumente noch in Entwicklung befinden.

Der **Umbau** des österreichischen Haushaltssystems scheint jedoch auch nach Umsetzung der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform **noch nicht abgeschlossen** zu sein. Die Tatsache, dass die Haushaltsführungssysteme der Bundesländer, Städte und Gemeinden bei den bisherigen Reformbemühungen außen vor gelassen wurden, lässt vermuten, dass auch nach 2013 noch **umfangreichere Änderungen** bei der Haushaltsplanung und -führung ins Haus stehen werden.

Auch wird der zunehmende Druck vonseiten der internationalen Finanzmärkte, die von Österreich eine Beendigung der Neuverschuldung und eine langfristige Senkung der bisherigen Staatsschulden fordern, dazu beitragen, dass die Politik weitere Schritte zur **Verbesserung der Kostenkontrolle** einleiten wird.

3.1. Ergebnis

Folgend dem schrittweisen Aufbau der Plankostenrechnung werden nun die Ergebnisse der **Vergleichbarkeitsanalyse** und der **Überprüfung der Wirkungsorientierung** des österreichischen Budgetierungssystems vorgestellt:

Festlegung der Planungsperiode – Durch das in Österreich jährlich zu beschließende **Bundesfinanzgesetz** ergibt sich de facto eine Planungsperiode von **einem Jahr**. Dies entspricht durchaus den Bedingungen, wie man sie in der Plankostenrechnung von Privatbetrieben wiederfinden kann. Anzumerken ist jedoch dass es sich beim österreichischen Bundeshaushalt durch das im Jahr 2009 eingeführte Rücklagensystem um ein **flexibles Budget** handelt, wo nicht verbrauchte Finanzmittel der Globalbudgets der einzelnen Ressorts in den Folgejahren weiterverwendet werden können.

Weil dadurch die zur Verfügung stehenden Mittel im nächsten Jahr nicht hundertprozentig neu verteilt werden können, wird eine **vollkommene Abgrenzung** der Jahresbudgets der einzelnen Ressorts jedoch unmöglich. Allerdings kommt das Rücklagensystem den Ressorts in der Frage der Outputorientierung zugute, weil diese dadurch in ihrer **internen Kosten- und Budgetplanung** flexibler agieren können.

Planung der Leistungen – Der Prozess der Leistungsplanung folgt in Österreich (wie in anderen Staaten auch) dem der allgemeinen Gesetzgebung. Dadurch ergibt sich die Situation, dass einerseits der **Prozess der Willensbildung** zur Erzeugung einer Leistung wesentlich langwieriger und komplexer ist als dies in Privatwirtschaft der Fall ist, während andererseits der Prozess der Planung von staatlichen Leistungen oftmals weniger aufwändig ist. Der Staat verfügt in seiner Funktion als Leistungserbringer de facto über ein Monopol, daher kann bei der Planung von staatlichen Leistungen die Berücksichtigung von Marktfaktoren entfallen.

Die im Bundesfinanzgesetz vorgeschriebene Einteilung der staatlichen Leistungen in **Rubriken** und **Aufgabenbereiche** ist hingegen durchaus mit dem der Plankostenrechnung zugrunde liegenden Konzept der **Kostenarten-** und **Kostenstellen** vergleichbar. Im Gegensatz zu den erbrachten Leistungen von Privatbetrieben wird ein überproportional großer Anteil der staatlichen Leistungen **inner-„betrieblich“** genutzt.

Planung des Beschäftigungsgrads – Bei der Quantifizierung der Leistungen treten in der Frage der **Vergleichbarkeit** zwischen dem österreichischen Haushaltsplanungssystem und der Plankostenrechnung die ersten **fundamentalen Unterschiede** zu Tage. Das ursprüngliche Konzept der Plankostenrechnung geht bei der Festlegung des Beschäftigungsgrads von einem **quantitativen Sollwert** aus. Die Definition der Planbeschäftigung bei staatlichen Leistungen ist jedoch zumeist nur über die **Leistungsqualität**, d.h. über das Setzen von **Wirkungszielen**, möglich.

Die Bestimmung der Leistungsqualität macht allerdings die Einrichtung eines **umfassenden Qualitätsmanagements** für die Definition der Planbeschäftigung erforderlich. Genau dies befindet sich in den einzelnen Ressorts aber erst in der Entwicklungsphase. Auch existieren auf gesetzlicher Ebene (zumindest bislang) keine Vorschriften für die Standardisierung des Qualitätsmanagements der einzelnen Ressorts. Da die genaue Definition der Planbeschäftigung jedoch ein zentrales Merkmal der Outputorientierung ist, ist hier definitiv noch weiterer Handlungsbedarf gegeben.

Kostenplanung/Budgetplanung – Eine effektive Kostenplanung bzw. Budgetplanung ist sowohl für einen Privatbetrieb als auch für einen Staat unerlässlich. Eine effektive Budgetplanung lässt sich daran erkennen, dass diese nicht „von oben“ verordnet wird, sondern den Budgetverantwortlichen ebenso ein gewisses Mitspracherecht bei der Planung eingeräumt wird.

Genau dies ist im Staatswesen der Republik Österreich **nicht der Fall**. Die gesetzlichen Bestimmungen des Bundeshaushaltsgesetzes räumen den eigentlichen Leistungserbringern, den anweisenden Organen, jedoch weder ein Mitbestimmungsrecht bei der Bildung des **Bundeshaushalts** noch bei der Bildung der **ressortinternen Globalbudgets** ein. Die Kompetenzen der Budgetplanung liegen de jure ausschließlich bei den **haushaltsleitenden Organen**.

Auch wenn dies in verfassungsrechtlicher Hinsicht durchaus Sinn macht (haushaltsleitende Organe = Politik, anweisende Organe = Beamte) stellt dies eine signifikante Schwäche in der staatlichen Budgetplanung dar.

Budgetkontrolle – Im Gegensatz zur Budgetplanung ist **die Kontrolle des Bundeshaushalts** gemeinsame Sache der haushaltsleitenden und anweisenden Organe. Durch die hierarchische Gliederung der Kontrolle des Bundeshaushalts, wobei die jeweils höhere Stelle die Kontrolle der Teilbudgets der jeweiligen untergeordneten Stellen wahrnimmt, scheint eine weitgehend lückenlose Budgetkontrolle gegeben zu sein. An der Spitze dieser Kontrollfunktion steht der **Nationalrat**, der die Budgetkontrolle über den gesamten Bundeshaushalt und somit auch über den obersten Budgetverantwortlichen, dem Bundesminister für Finanzen, ausübt. Die **hierarchisch organisierte Budgetkontrolle** ist in dieser Form durchaus auch bei der Anwendung der Plankostenrechnung in Privatbetrieben üblich, so bestehen hier große Parallelen.

Mit der ab dem Jahr 2013 auf Basis der unternehmerischen Kostenrechnung eingeführten **Kosten- und Leistungsrechnung des Bundes (BKLR)** nähert sich auch die interne Kostenrechnung innerhalb der einzelnen Ressorts der in der Privatwirtschaft üblichen Praxis der Kostenkontrolle an.

Das Konzept des **vierjährigen Bundesfinanzrahmens** stellt eine zusätzliche Kontrollinstanz dar, die durchaus notwendig ist, handelt es sich beim österreichischen Bundeshaushalt doch um ein **flexibles Budget**, das unter gewissen Umständen auch unterjährig verändert werden kann.

Die Einführung einer in der Bundesverfassung verankerten **Schuldenbremse** als neues Instrument der Budgetkontrolle (und der Budgetplanung) scheint ebenfalls nur mehr eine Frage der Zeit zu sein, da die österreichische Politik in diesem Sinne auf europäischer Ebene bereits verbindliche Zusagen gemacht hat und es fortschreitende Verhandlungen zwischen Regierung und Opposition in dieser Sache gibt.

Kostenauflösung – Der vom österreichischen Rechnungshof erstellte **Bundesrechnungsabschluss** hat in Form und Aufbau mit dem in der Plankostenrechnung üblichen Kalkulationsschema nicht viel zu tun. Mit seiner nach Einnahmen und Ausgaben aufgegliederten Form ähnelt dieser viel mehr der Bilanz eines Unternehmens.

Dennoch erfüllt der Bundesrechnungsabschluss dieselbe Aufgabe, die auch die Plankalkulation in der Plankostenrechnung zu erfüllen hat, nämlich die eines **Instruments der Unternehmenssteuerung** bzw. der **Staatslenkung**.

Dem Rechnungshof kommt dabei innerhalb der Republik Österreich dieselbe Funktion zu wie der Controlling-Abteilung in einem Unternehmen.

3.2. Maßnahmen und Konsequenzen

Da das Haushaltsrecht der Republik Österreich momentan einem **Reformprozess** unterworfen ist, der erst im Jahr 2013 abgeschlossen sein wird, gibt es bei dem vorliegenden Konzept zur Haushaltsrechtsreform noch viele Dinge, die sich **erst in Entwicklung** befinden. Nichtsdestotrotz hat der Verfasser der Bachelorarbeit auch einige **konzeptionelle Schwächen** hinsichtlich der Wirkungsorientierung und der Vergleichbarkeit zur Plankostenrechnung festgestellt, die hiermit angesprochen werden.

Beim vorliegenden Konzept für die Budgetplanung wurde festgestellt, dass die dafür notwendige Feststellung des Beschäftigungsgrads nur über **qualitative Merkmale** zu bewerkstelligen ist, für deren Definierung gemäß geltendem Bundeshaushaltsgesetz die einzelnen Ressorts zuständig sind. Daher regt der Verfasser der Bachelorarbeit die Ausarbeitung eines **ressortübergreifenden einheitlichen Leistungsbewertungskonzepts** an, das verhindern soll, dass es ab dem Jahr 2013 in jedem der einzelnen Ressorts unterschiedliche Bewertungsstandards gibt, die die Kontrolle der zukünftigen Bundeshaushalte erschweren.

Bei der Analyse der Budgetplanung wurde ebenfalls festgestellt, dass den leistungserbringenden **anweisenden Organen** hierbei kein Mitspracherecht eingeräumt wird. Wenngleich dies bei der Festlegung des **Bundeshaushalts** sicherlich auch in Zukunft nicht geändert werden kann, da hier nur naturgemäß die volksvertretenden Organe mitwirken, würde sich ein Mitspracherecht bei der Festlegung der **ressortinternen Globalbudgets** positiv auf die Genauigkeit der Budgetplanung auswirken.

Als Drittes ist zu vermerken, dass der Nationalrat als **oberstes Organ der Budgetkontrolle** durch seine Zusammensetzung aus in der Regel mehrheitlich der Bundesregierung und den anderen Verwaltungsträgern wohlgesonnenen Abgeordneten die Kontrolle des Bundeshaushalts nicht zu einhundert Prozent neutral wahrnehmen kann.

Da es hier, durchaus auch vonseiten der Politik, bereits in der Vergangenheit Forderungen gegeben hat, dem **Rechnungshof** ein aktives Mitsprache- und Sanktionsrecht beim Beschluss und der Kontrolle des Bundesfinanzgesetzes und des Bundesfinanzrahmens zu geben, wäre dessen Gewährung ein großer Schritt in Richtung einer objektiven Budget- und Schuldenpolitik Österreichs

3.3. Schlusswort

Bei der vorliegenden Bachelorarbeit hat der Verfasser versucht, einen **Bericht** über die Haushaltsplanung- und -politik der Republik Österreich zu erstellen, die sich momentan in einem umfangreichen Reformprozess befindet. Bezugnehmend auf die beabsichtigte Entwicklung in Richtung **Wirkungsorientierung** hat er zudem eine Vergleichbarkeitsanalyse mit der in der Privatwirtschaft angewandten outputorientierten Kostenplanungsmethode, der **Plankostenrechnung**, durchgeführt. Gleichzeitig hat er überprüft, ob sich bei den durch die Haushaltsrechtsreform angestrebten Änderungen in Hinblick auf die Outputorientierung Verbesserungen feststellen lassen.

Der Verfasser der Bachelorarbeit hat zudem versucht, die in den letzten Monaten stattfindenden **wirtschaftlichen Umwälzungen** in Europa (Sichwort: „Euro-Krise“) und die damit zusammenhängenden politischen Entscheidungen in Österreich thematisch in die Bachelorarbeit einzubringen.

Als **Ergebnis** der Vergleichbarkeitsanalyse konnte der Verfasser ermitteln, dass es zwischen dem System der Haushaltsplanung auf Bundesebene in Österreich und dem System der Plankostenrechnung zwar **umfangreiche Parallelen** gibt, aber durchaus **auch Unterschiede**, die sich vor allem durch die unterschiedlichen Eigenschaften der jeweils zu erbringen Leistungen im privaten und öffentlichen Bereich ergeben. Auch den Anspruch der Wirkungsorientierung sieht der Verfasser der Bachelorarbeit dabei als weitgehend erfüllt an.

Dass sich die Republik Österreich mit der beschlossenen **wirkungsorientierten Budgetplanung** in Zukunft zu einem gänzlich schuldenfreien Land entwickeln wird, das auch in konjunkturell schlechten Zeiten ohne Neuverschuldung auskommt, es jedoch für ihn anzuzweifeln. Schließlich wusste der aus Österreich stammende Ökonom Josef Schumpeter bereits zu sagen:

"Meine Herren, eher legt sich ein Hund einen Wurstvorrat an, als eine demokratische Regierung eine Budgetreserve!"

JOSEPH SCHUMPETER

Quellenverzeichnis

Bundeshaushaltsgesetz der Republik Österreich, BGBl Nr. 213/1986, in der Fassung BGBl Nr. 20/2008

Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013, BGBl I NR. 139/2009, ausgegeben am 30.12.2009

Bundesfinanzgesetz 2011, BGBl I Nr. 112/2010, ausgegeben am 30. Dezember 2010

Finanz-Verfassungsgesetz, BGBl Nr. 45/1948, ausgegeben am 28. Februar 1948

Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Kameralistik, online im Internet:
<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/4663/kameralistik-v6.html>, 01. August 2011

Hauth, Eva: „Aktuelle Regeln und Anwendungen des Haushaltswesens in den Bundesländern: Eine kritische Analyse“,
Wissenschaftliche Studie im Auftrag des Staatsschuldenausschusses des Nationalrats, März 2009, veröffentlicht auf URL
<http://www.staatsschuldenausschuss.at/de/pub/publikationen.jsp>

Däumler, Klaus-Dieter und Grabe, Jürgen: Kostenrechnung 3 - Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue
Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG, 8. Auflage, Jahr 2009

Klug, Friedrich: „Doppik nur eine Frage des Stils?“, ÖGZ – Österreichische Gemeindezeitung, Ausgabe 09/2008

Stelling, Johannes: „Kostenmanagement und Controlling“, Oldenbourg Verlag München, 3. Auflage, Jahr 2009

Stelling, Johannes: „Kostenmanagement und Controlling“, Oldenbourg Verlag München, 3. Auflage, Jahr 2009, Seite 239-247,
07. Februar 2012

Stelling, Johannes: „Kostenmanagement und Controlling“, Oldenbourg Verlag München, 3. Auflage, Jahr 2009, Seite 81-90, 16.
Jänner 2012

https://www.bmf.gv.at/Budget/AllgemeineInformati_11537/Budgetgrundstze/_start.htm, 20. August 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/AllgemeineInformati_11537/DerBudgetkreislauf/_start.htm, 25.08.2011

<https://www.bmf.gv.at/Budget/Budgetsumberblick/Sonstiges/11514.htm>, 24.08.2011

<https://www.bmf.gv.at/Budget/Budgetsumberblick/11509.htm#Bundesfinanzrahmen%20und%20Strategiebericht>, 29. August 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/Literatur/Steger_2008_Die_Haushaltsrechtsreform_des_Bundes.pdf, 30.
August 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/1EtappederHaushalts_10384/HHR_Neuregelungen.pdf, 30. August 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/2EtappederHaushalts_10081/2011_04_28_Handbuch_Wirkungsorientierte_Haushaltsfuehrung.pdf, 31. August 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/2EtappederHaushalts_10081/Handbuch_VRB_-_Verrechnung.pdf, 01.
September 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/2EtappederHaushalts_10081/Hauptsaechliche_Neuerungen_im_Rahmen_der_Haushaltsrechtsreform_2_Etappe.pdf, 31. August 2011

http://www.buchhaltungsagentur.gv.at/de/UnserUnternehmen/Geschichte/VondenHauptBuchhalt_768/_start.htm, 23. August 2011

<http://www.gemeindebund.gv.at/news.php?id=1262&m=5&sm=16>, 09. August 2011

<http://www.gronau-leine.de/internet/page.php?naviID=910000145&site=910000129&typ=2>, 02. August 2011

<http://www.juraforum.de/lexikon/kameralistik>, 01. August 2011

<http://www.juramagazin.de/kameralismus-kameralwissenschaft>, 03. August 2011

<http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-kameralistik-einfache.html>, 02. und 03. August 2011

<http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-kameralistik-erweiterte.html>, 02. August 2011

<http://www.kgst.de/themen/finanzmanagement/rechnungslegungsgrundsaeetze-und-rechtsvergleich/internationale-entwicklung-der-oeffentlichen-rechnungslegung.dot>, 08. August 2011

<http://www.kgst.de/themen/finanzmanagement/rechnungslegungsgrundsaeetze-und-rechtsvergleich/rechnungslegung-und-rechtsvergleich-auf-kommunaler-ebene.dot>, 07. August 2011

<http://www.kgst.de/themen/organisationsmanagement/organisatorische-grundlagen/neues-steuerungsmodell.dot>, 07. August 2011

http://www.sgvw.ch/d/fokus/Seiten/050101_nrm_heimgartner.aspx, 07. August 2011

<http://www.staedtebund.gv.at/oegz/oegz-beitraege/jahresarchiv/details/artikel/ist-die-bundeshaushaltsreform-der-groesste-wurf-seit-1945-das-rechnungsziel-bestimmt-den-rech.html>, 09. August 2011

<http://www.staedtebund.gv.at/oegz/oegz-beitraege/jahresarchiv/details/artikel/ist-die-bundeshaushaltsreform-der-groesste-wurf-seit-1945-das-rechnungsziel-bestimmt-den-rech.html>, 09. August 2011

http://www.staedtebund.gv.at/de/themenfelder/finanzen/vrv.html?no_cache=1&sword_list%5B0%5D=vrw, 19. August 2011

<http://www.econ.jku.at/members/bartel/files/BLAAS.pdf>, 18. Oktober 2011

<http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/plankostenrechnung/plankostenrechnung.htm>, 25. Oktober 2011

http://www.jak.nrw.de/Fortbildungsmaterial/Selbstlernmaterialien/8_budgetierung.pdf, 25. Oktober 2011

www.bmf.gv.at/budget/budgetpolitik/budgetreden/budgetrede_2011.pdf, 10.02. 2012

Bundesfinanzgesetz 2012 – BGBl. I, Nr. 110, ausgegeben am 30. November 2011

https://www.bmf.gv.at/BUDGET/budgets/2012/Bfg/2012_Bundesfinanzgesetz.pdf, 11.02.2012

https://www.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/BroschurenundRatgeber/Haushaltsrechtsreform_internet.pdf, 11.02.2012

http://www.bmi.gv.at/cms/BMI_wahlen/volksbegehren/Volksbegehren.aspx, 12.02.2012

http://www.bmi.gv.at/cms/BMI_wahlen/volksbegehren/Alle_Volksbegehren.aspx, 12.02.2012

<http://www.nichtsitzenbleiben.at>, 12.02.2012

Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013, BGBl I Nr. 139/2009, ausgegeben am 30.12.2009

http://www.verwaltungsmanagement.at/601/uploads/konzept_phase_2.pdf, 13.02.2012

<http://www.olev.de/klr/leist-rechn.pdf>, 13.02.2012

http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/archiv/163909_Herausforderung-Bundes-KLR.html, 16.02.2012

http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/2011/berichte/bundesrechnungsabschluss/BRA_2010_Kurzfassung.pdf, 16.02.2012

http://www.jusline.at/94._Voranschlagsvergleichsrechnung_BHG.html, 16.02.2012

<http://www.wirtschaftsblatt.at/home/oesterreich/wirtschaftspolitik/schuldenbremse-seit-1976-erst-einmal-eingehalten-497600/index.do>, 17.02.2012

http://m.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/WorkingPapers/wp1_2005.pdf, 17.02.2012

<http://www.oe24.at/oesterreich/politik/BZOe-kippt-Schuldenbremse/48470973>, 17.02.2012

<http://www.wirtschaftsblatt.at/home/schwerpunkt/dossiers/ratingagenturen/sp-downgrades-neun-eu-staaten-darunter-oesterreich-herabgestuft-503840/index.do>, 17.02.2012

http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/top_news/417360_EU-Gipfel-einigt-sich-auf-Schuldenbremse.html 17.02.2012

https://www.bmf.gv.at/Presse/Pressearchiv2012/Februar/Das_Reformpaket_-_Die_Zahlen.pdf, 17.02.2012

<https://www.bmf.gv.at/Presse/Pressearchiv2012/Februar/12809.htm>, 17. Februar 2012

<http://derstandard.at/1322872856012/Schuldenbremse-RH-Moser-Einheitliches-Haushaltsrecht-ist-unabdinglich>, 17. Februar 2012

http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/2011/berichte/Positionsbericht/Verwaltungsreform_2011.pdf, 17. Februar 2012

<http://blog.sektionacht.at/2010/11/haushaltsrechtsreform-2013/>, 19. Februar 2012

Abbildungsverzeichnis

Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 57

Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 59

Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 66

Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 157

Klaus-Dieter Däumler, Jürgen Grabe, Kostenrechnung 3 – Plankostenrechnung und Kostenmanagement, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co KG; Herne 1984, 8. Auflage, Seite 158

https://www.bmf.gv.at/Budget/AllgemeineInformati_11537/DerBudgetkreislauf/_start.htm, 23. August 2011

https://www.bmf.gv.at/Budget/AllgemeineInformati_11537/GliederungdesBudgets/_start.htm, 24.08.2011

Bundesfinanzgesetz 2012 – BGBl. I, Nr. 110, ausgegeben am 30. November 2011

http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/2EtappederHaushalts_10081/Handbuch_VRB_-_Kosten-_und_Leistungsrechnung_des_Bundes.pdf, Seite 50, 16.02.2012

https://www.bmf.gv.at/Presse/Pressearchiv2012/Februar/Das_Reformpaket_-_Die_Zahlen.pdf, 17. Februar 2012